

884609



ESCUELA SUPERIOR DE CIENCIAS JURÍDICAS

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
NÚMERO DE INCORPORACIÓN 8846-09.

**INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 32 FRACCION XVII,
DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
IVAN SANTILLAN PLAZOLA

ASESOR DE TESIS: LIC. JOSÉ MIGUEL GONZÁLEZ SÁNCHEZ
REVISOR DE TESIS: GIL MARCELINO ÁGUILAR FERNÁNDEZ

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

A DIOS, ya que siempre se reveló en formas misteriosas, cuando más lo necesité y menos lo esperaba.

A MIS PADRES, ya que sin ellos esta pequeña odisea no habría sido posible, les agradezco todo su apoyo, consejo y comprensión.

A MIS HERMANOS, por otorgarme momentos de risas y alegrías, nunca les podré agradecer todo lo que han hecho por mi y por la causa.

A MI FAMILIA, puesto que siempre es bueno saber que uno cuenta con sólidas raíces fuera del hogar.

A TODOS MIS PROFESORES, ya que sin su guía y su apoyo, nunca hubiera sido posible encontrar la verdadera convicción hacia y dentro de la carrera de leyes, gracias.

A MIS AMIGOS, a todos ellos que siguen siendo parte de esta batalla diaria por mejorar día a día, con todos ustedes sigo aprendiendo el significado del segundo esfuerzo, muchas gracias.

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico a internet el contenido de mi trabajo profesional.

NOMBRE: LUIS MATEO PLAZOLA

FECHA: 6/12/04

FIRMA: [Firma manuscrita]

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I. DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEFINICIONES RELACIONADAS.

	1
1.- Clasificación.	2
1.2.- Impuesto sobre la Renta	2
1.2.1.- Impuesto sobre la Renta, sus antecedentes.	3
1.2.2.- Principios generales del Impuesto sobre la Renta.	6
1.2.3.- Determinación y pago del Impuesto sobre la Renta.	8
1.2.4.- Determinación del Impuesto sobre la Renta de personas morales.	9
1.2.5.- Ingresos, que debemos de entender por éstos.	10
1.3.- Enajenación.	11
1.3.1.- La enajenación para efectos fiscales.	12
1.4.- Acciones.	13
1.4.1.- Características generales.	13

CAPITULO II. DEL JUICIO DE AMPARO	16
2.- Antecedentes del juicio de amparo en México.	16
2.1.- Características generales del juicio de amparo indirecto.	19
2.2.- ¿Por qué el juicio de amparo indirecto es el medio idóneo para impugnar la constitucionalidad de la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta?	21
2.3.- Autoridad responsable.	23
2.3.1.- Concepto	23
2.3.2.- Autoridades que en el caso en particular se señalarían como autoridades responsables, y porque.	23
2.4.- Interés Jurídico.	27
2.4.1.- ¿Qué es el interés jurídico?	27
 CAPÍTULO III. ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD ACERCA DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	 30

3.1.- Violación al artículo 31, fracción iv de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que transgrede el principio de proporcionalidad tributaria.	30
3.2.- Violación al artículo 31, fracción iv de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que transgredí el principio de equidad tributaria.	58
3.3.- Violación a la garantía de legalidad contenida en el artículo 31, fracción iv de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	95

CAPITULO IV. DE LA SENTENCIA EMITIDA EN EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO.	111
---	-----

4.1.- Concepto de sentencia.	111
4.2.- Diferentes tipos de sentencia de acuerdo a su contenido.	113
4.2.1.- La sentencia de sobreseimiento.	114
4.2.2.- La sentencia que niega el amparo.	116
4.2.3.- La sentencia que concede el amparo.	117

CONCLUSIONES.	122
----------------------	-----

INTRODUCCIÓN

El objeto del presente trabajo, es el de llevar a cabo un análisis acerca de la inconstitucionalidad del artículo 32, en su fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que en el no les es permitido a las empresas la deducción de la base del impuesto sobre la renta, las pérdidas que se generen derivadas de la enajenación de dichas acciones a terceras personas.

Dicha restricción representa una violación a las garantías tributarias de aquellas empresas que por diversas situaciones, sean estas imputables o no al manejo de los dueños de aquellas, no pueden realizar la deducción correspondiente de las participaciones accionarias que fueron vendidas por la empresa, y en vez de que de dicha transacción le reporte una ganancia al vendedor de las acciones, le reporta una pérdida, pues no pudo enajenar dichas participaciones por lo menos al costo de su adquisición; la lógica nos dice, que si ya se sufrió una pérdida al momento de enajenarlas, por lo menos el contribuyente debería de tener la opción de disminuir de la base del impuesto sobre la renta a su cargo, el monto arrojado como pérdida derivado de la transacción de referencia.

Lo anterior no es así, ya que la ley obliga a las empresas a contemplar la pérdida dentro de la base del impuesto sobre la renta, como si efectivamente dicha transacción hubiera representado una ganancia para la empresa, es decir, como si hubiera tenido verificativo una afectación de manera positiva en el patrimonio de la empresa que enajenó las acciones.

Lo anterior nos llevará a demostrar en el presente trabajo que es necesaria la modificación al texto del artículo 32, en la fracción XVII, pues a nuestra consideración, no es posible que el legislador otorgue un tratamiento igual a aquellas empresas que han obtenido una ganancia proveniente de venta de acciones y a aquellas que han obtenido una pérdida de la venta de dichos títulos, lo cual genera una lesión a la esfera jurídica de aquellas empresas que se encuentran en la hipótesis de la pérdida.

CAPÍTULO I. DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEFINICIONES RELACIONADAS.

Es importante señalar que abordamos las definiciones y en su caso los elementos de los siguientes conceptos, pues resultan básicos para la comprensión y el desarrollo de la presente exposición.

Lo que se pretende con la presentación de las clasificaciones y los conceptos de los elementos que forman parte del planteamiento que se ha formulado, es facilitar al lector del presente texto la comprensión del problema enunciado en el presente trabajo.

Se procura lo anterior, para que paso a paso se pueda entender la naturaleza del problema planteado, los factores que integran dicho problema y la solución que al final del presente trabajo se propondrá, incluyendo los alcances de esta.

Derivado de lo anterior, comenzaremos con señalar los diferentes tipos de impuestos que existen dentro de nuestro sistema tributario, los cuales de forma muy sencilla los clasificamos y definimos de la siguiente manera:

1.- Clasificación.

-Impuestos Directos e Indirectos.- En primer lugar mencionaremos la división clásica de los impuestos en directos e indirectos.

Por impuesto directo se entiende que es aquel en el que el sujeto pasivo es igual al pagador del tributo, por lo tanto la ley pretende que quien pague el impuesto sea el sujeto pasivo especificado en la misma.

En cuanto al impuesto indirecto, en él, el sujeto pasivo no es igual al pagador, en virtud de que se permita en la ley la repercusión y traslación de la carga tributaria a un tercero

Debido a la naturaleza del Impuesto sobre la Renta, lo tenemos que enmarcar como un impuesto directo, lo que nos obliga a concluir que, efectivamente el sujeto pasivo que en este caso es la persona moral quien enajenó las acciones que eran de su propiedad, sería la encargada de pagar el tributo de referencia.

1.2.- Impuesto sobre la Renta

En adición a lo anterior, agregaríamos que el Impuesto sobre la Renta es "aquella contribución impuesta por la ley fiscal, sobre

los ingresos percibidos por las personas físicas y/o morales residentes en México, y las residentes en el extranjero cuando la fuente de riqueza de los ingresos en mención se encuentren en el territorio nacional.”¹

1.2.1.- Impuesto sobre la Renta, sus antecedentes.

El antecedente mas remoto que se conoce en nuestro país del Impuesto sobre la Renta, lo es el decreto del 15 de enero 1813, emitido por el virrey Félix María Calleja a través del cual estableció una contribución personal y directa de carácter extraordinario, mismo que era proporcional a las rentas y utilidades liquidas que recayera sobre las clases menos necesitadas, exceptuando de dicho impuesto a los jornaleros y a aquellos individuos cuyos sueldos y ganancias liquidas no fueren superiores a los 300 pesos mensuales.

A continuación, mencionaremos el progreso que ha tenido el Impuesto sobre la Renta a lo largo de la historia de nuestro país.

- a) *Ley del Centenario*: El antecedente inmediato del Impuesto sobre la Renta se encuentra en la denominada “Ley del Centenario”, la cual fue promulgada bajo la

¹ Artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

presidencia del general Álvaro Obregón el 20 de julio de 1921, y denominada así en razón de que el impuesto debería de ser pagadero por una sola vez, dentro de la primera quincena del mes de septiembre del año de su promulgación, mediante la cancelación de estampillas que llevaban impresa la denominación "Centenario".

- b) *Ley del 21 de febrero de 1924*: Bajo el mandato del general Obregón fue promulgada esta ley, para la recaudación de los impuestos establecidos en la ley de ingresos vigentes sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas. Dicho impuesto fue de carácter permanente y con el se marcó el inicio del Impuesto sobre la Renta en México, bajo el sistema cédular que rigió durante 40 años aproximadamente.
- c) *Ley de marzo de 1925*: El 18 de marzo de 1925, se emitió la ley que por primera vez fue denominada como Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual fue expedida por el general Plutarco Elías Calles en su carácter de presidente de México. Dicha ley tuvo vigencia de 16 años.
- d) *Ley del 31 de diciembre de 1941*: Expedida por el presidente Manuel Ávila Camacho, la cual suprimió el impuesto del súper provecho y la transformación del sistema de pago de los causantes menores,

implementándose una cuota fija relacionada con los ingresos de las personas.

- e) *Ley del 30 de diciembre de 1953*: Esta ley reunió a los causantes en 7 cédulas: I. Comercio; II. Industria; III. Agricultura, Ganadería y Pesca; IV. Remuneración del Trabajo Personal; V. Honorarios de Profesionistas Técnicos, Artesanos y Artistas; VI. Imposición de Capitales, y VII. Regalías y Enajenación de Concesiones.
- f) *Ley del 30 de diciembre de 1964*: La trascendencia de esta ley radicó en la modificación del régimen cedular, seguido por las anteriores leyes, al régimen global. Dividió a los causantes en dos grandes grupos: causantes del ingreso global de las empresas (antes comprendidos en las cédulas I, II y III) y causantes del impuesto del ingreso global de las personas físicas (las cédulas restantes). A partir de 1977, la ley del 30 de diciembre de 1964 experimentó reformas anuales importantes, siendo abrogadas por la ley que sigue.
- g) *Ley del 30 de diciembre de 1980*: Ésta ley se desarrolló bajo el sistema global consistente en la totalización de los ingresos obtenidos por el contribuyente y el pago del impuesto sobre el total de éstos. Ésta ley fue vigente hasta el 31 de 2001.
- h) *Ley del 31 de diciembre de 2001*: Ésta ley se desarrolla de forma similar a la del 30 de diciembre de 1980,

adoptando en su mayoría los principios y conceptos contenidos en ella. Dicha ley rige los preceptos en materia del Impuesto sobre la Renta hasta nuestros días.

1.2.2.- Principios generales del Impuesto sobre la Renta.

Como ha quedado explicado, el Impuesto sobre la Renta es un impuesto directo; Este impuesto como todas las contribuciones, consta de tres elementos fundamentales: sujeto, objeto y cuota, tasa o tarifa.

I.- Los sujetos del Impuesto sobre la Renta son: el sujeto activo que es el titular de un derecho de contenido económico denominado contribución, la cual debe de ser cubierta por el sujeto pasivo. En nuestro sistema jurídico tributario el sujeto activo de todo impuesto lo constituye el Estado, representado jurídicamente hablando por el fisco, ya sea el Federal o el Local, el cual se encargará de vigilar el pago espontáneo de la obligación tributaria, y en caso de que ésta no se efectúe, exigirá su pago de forma coercitiva.

I.I.- El sujeto pasivo de este impuesto lo constituyen las personas físicas y/o las personas morales que hubieren percibido ingresos cuya fuente de riqueza se encuentre ubicada en el territorio nacional. El carácter de sujeto pasivo se

adquiere cuando como consecuencia de realizar una actividad, ésta coincide con la que se encuentra prevista en el ordenamiento legal tributario, es decir, que se perciban ingresos los cuales se encuentren gravados por la norma legal.

II.- El objeto de la ley lo son los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo, los cuales pueden provenir fundamentalmente de dos fuentes: aquellos derivados del trabajo personal del sujeto pasivo y aquellos derivados de los rendimientos de capital como lo son los intereses bancarios.

II.I.- Igualmente encontramos aquellos ingresos que derivan de la combinación del capital invertido y del trabajo, como pueden ser las utilidades de las empresas.

II.II. También existen ingresos que derivan de otras fuentes y que también son gravados por este impuesto, como pueden ser las donaciones, los tesoros y en general cualquier otro tipo de ingresos que incrementen el patrimonio del contribuyente.

III.- La tasa o cuota es el porcentaje o cantidad fija en dinero que el ordenamiento tributario establece a cargo del contribuyente sobre los ingresos gravables percibidos por éste y que se deberán de entregar al fisco como contribución, en el momento específico que la norma señale.

Las características esenciales de las cuotas utilizadas en nuestro sistema tributario es que son progresivas, es decir, van aumentando el porcentaje y/o la cantidad fija señalada por la ley en la medida en que aumentan los ingresos base del impuesto. Lo anterior nos hace afirmar, que existen diferentes cuotas, las cuales se encuentran integradas por dos cantidades límites, la cantidad menor es el límite inferior y la cantidad mayor representa el límite superior; el límite máximo de una cuota resulta el mínimo de la siguiente y así de forma sucesiva; de esta manera el conjunto de cuotas integran la tarifa del Impuesto sobre la Renta, y respecto de la cual cada cuota constituye un renglón dentro de la tarifa.

1.2.3.- Determinación y pago del Impuesto sobre la Renta.

A continuación haremos una breve explicación de la forma más básica en la que se calcula el Impuesto sobre la Renta, en este caso de las personas morales y de la forma en que dicho impuesto será enterado a la autoridad hacendaria.

La Ley del Impuesto sobre la Renta se basa en principios generales para la determinación y el pago del impuesto, como lo son el sujeto pasivo del gravamen que se debe de autodeterminar y cubrir el impuesto correspondiente, el pago

del impuesto se realizará a través de declaración; las personas exentas del impuesto se encuentran liberadas del pago de éste, mas no de las obligaciones fiscales señaladas en las leyes relativas o aplicables. La ley regula de forma diferente la determinación y el pago del Impuesto sobre la Renta, y como ha quedado debidamente señalado, y como en el ejemplo que nos ocupa el contribuyente es una persona moral, a continuación encontremos una breve explicación de la forma de determinar el impuesto a cargo de dichos contribuyentes.

1.2.4.- Determinación del Impuesto sobre la Renta de personas morales.

Tratándose de personas morales, el procedimiento de determinación del impuesto es extremadamente complejo, dada la variedad de ingresos que se pueden obtener y de las deducciones que la ley les permite efectuar.

En una hipótesis sencilla, éste se determina como sigue: como primer paso se determina la utilidad fiscal del ejercicio, que es la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos durante el ejercicio menos las deducciones autorizadas por la ley, las cuales en términos generales, corresponden a los gastos originados por el proceso económico que dieran origen a los

ingresos y que se deben de encontrar legal y contablemente acreditados.

En el caso en que el resultado de la operación anterior no arroje ingresos para la empresa, se encontrará en el caso de una pérdida fiscal.

A la utilidad fiscal obtenida se le deberán de restar los conceptos señalados por la ley, y el resultado será la utilidad fiscal ajustada, a la cual por último, se le podrán deducir las pérdidas fiscales ajustadas de otros ejercicios. Con ello se obtendrá finalmente el resultado fiscal sobre el cual el contribuyente deberá de calcular su impuesto, aplicando a dicho resultado fiscal la tarifa que para tales sujetos establece la ley, en la forma y términos que ya han quedado señalados.

Finalmente las declaraciones que las personas morales se encuentran obligadas a formular para lograr la liquidación del impuesto a cargo, deberá de presentarse dentro del tercer mes siguiente a la fecha en que concluya el ejercicio fiscal regular.

1.2.5.- Ingresos, que debemos de entender por éstos.

Restando entonces una tarea importante al tener que determinar lo que es el "ingreso" que será gravado por el

estado; El maestro Enrique Calvo Nicolau en su Tratado del Impuesto Sobre la Renta señala que “ingreso es toda aquella cantidad que modifica de manera positiva el *haber patrimonial* de una persona”.²

Comprendido dentro del concepto de ingreso, encontramos el ingreso fiscal, que para efectos de pago del Impuesto sobre la Renta es el más importante, y de acuerdo a Haig y Simons, es la suma algebraica del consumo de una persona más la acumulación o cambio de valor de su haber patrimonial durante un periodo determinado, es decir, el haber patrimonial de un individuo se verá modificado en tanto que a éste se le acumulen elementos, ó bien, éstos se consuman.

1.3.- Enajenación.

Ahora bien, nos corresponde determinar el significante de la palabra “enajenar”, la cual es definida por el Diccionario de la Real Academia Española como “pasar o transmitir a alguien el dominio de algo o algún otro derecho sobre ello”.³

² Tratado del Impuesto sobre la Renta, Enrique Calvo Nicolau, Editorial Themis, 1991.

³ www.rae.es

Legalmente hablando, definiríamos a la enajenación, como aquel acto en el que existe la transmisión de dominio sobre una cosa o derecho que nos pertenece, a otro u otros sujetos.

1.3.1.- La enajenación para efectos fiscales.

Ésta transmisión de propiedad es un concepto de suma importancia para las leyes fiscales, ya que constituye el hecho imponible de varios ordenamientos tributarios, dentro de los cuales se encuentra la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 14 del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

"Se entiende por enajenación de bienes:

I. Toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado, con excepción de los actos de fusión o escisión a que se refiere el artículo 14-A."

Es oportuno señalar, que resulta de gran importancia precisar del precepto acerca del momento en que se considera que existe enajenación, pues el mismo sirve de base para la determinación del momento de causación de diversos impuestos, para el inicio de diversos plazos, para la

presentación de avisos o declaraciones e incluso para el pago de las mismas contribuciones y para la determinación de recargos o sanciones en el caso de falta de pago de estas.

1.4.- Acciones.

A continuación plasmaremos una breve explicación de lo que entenderemos por acciones, ya que es uno de los elementos fundamentales de la presente exposición, puesto que el problema planteado gira en torno a la incapacidad de deducir la pérdida que se genera al momento de transmitir las acciones, por lo que resulta de gran importancia para el desarrollo de nuestra exposición que quede explicado de forma fehaciente lo que entenderemos por acciones y su naturaleza.

1.4.1.- Características generales.

La inversión que una persona física realiza dentro de una persona moral constituida como una sociedad anónima, es representada por las acciones. Centramos nuestra atención en la acción como unidad de medida de inversión, misma que genera derechos patrimoniales a los inversionistas.

El capital social, el cual representa el monto de la inversión de las personas que intervienen en una sociedad anónima, se

divide en acciones, por lo que estas constituyen la parte alícuota del capital y otorgan a los tenedores de éstas, como ya mencionamos dos tipos de derechos: pecuniarios y corporativos. Para los fines de nuestro estudio solo tienen relevancia los derechos patrimoniales, puesto que es sobre éste derecho en el que recae el perjuicio de la limitante que impone la Ley del Impuesto sobre la Renta, al no permitir la deducibilidad de las pérdidas generadas por la enajenación de las acciones.

En adición a lo anterior, según el segundo párrafo del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en los casos en que se haga referencia a acciones, se entenderán incluidos los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, las partes sociales, las participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera.

Por lo que entenderemos, que la pérdida económica que se generaría en la hipótesis que manejamos, tiene su origen en la transmisión por parte de su legítimo dueño de los títulos valor que otorgan derechos pecuniarios y corporativos, a una tercera

persona considerada como el comprador, misma que será adquirente de dichos derechos y obligaciones.

CAPITULO II. DEL JUICIO DE AMPARO

2.- Antecedentes del juicio de amparo en México.

“El juicio de amparo tiene su origen en la Constitución de Yucatán del 13 de marzo de 1841, la cual recogió el proyecto elaborado por Manuel Crescencio Rejón, cuyo artículo 53 expresaba textualmente: “Corresponde a este tribunal (Suprema Corte de Justicia) reunido: 1º: Amparar en el goce de sus derechos a los que pidan su protección contra las leyes o los decretos de la Legislatura que sean contrarios a la Constitución; o contra las providencias del Gobernador o Ejecutivo reunido, cuando en ellas se hubiere infringido el Código fundamental o las leyes, limitándose en ambos casos a reparar el agravio en la parte que procediere...”⁴

Es en el proyecto de Rejón y en la constitución yucateca de 1841 donde por primera vez, en el derecho mexicano legislado, se habla del amparo decretado judicialmente contra los agravios causados por el reconocimiento de las garantías individuales consignadas en la misma Constitución.

En 1846 el propio diputado Rejón, como miembro de la mayoría de los representantes populares del Distrito Federal,

⁴ Enciclopedia de México. Grupo Editorial Mexicano, S.A. de C.V., pag. 402.

presentó al Congreso Constituyente Mexicano un programa en el cual recogió el juicio de amparo en estos términos: “Para hacer eficaz esta declaración, será apropiado prevenir en la Constitución:

Primero: Que los jueces de primera instancia amparen en el goce de los citados derechos a los que les pidan su protección contra cualesquier funcionarios que no correspondan al orden judicial, decidiendo breve y sumariamente las cuestiones que se susciten sobre los asuntos indicados.

Segundo: Que de la injusta negativa de los jueces a otorgar el referido amparo así como de los atentados cometidos por ellos contra los mencionados derechos, conozcan sus respectivos superiores con la misma preferencia, remediando desde luego el mal que se reclama y enjuiciando inmediatamente al juez omiso o que conculque las citadas garantías.

Tercero: Que los fallos de los jueces sobre el amparo de que se trata sean puntualmente obedecidos y acatados por todos los funcionarios públicos de cualquier clase y condición que sean, so pena de privación de empleo y sin perjuicio de las otras que demande el caso de la desobediencia o resistencia a cumplirlos, según la ley lo disponga”⁵

Una vez que el Congreso Constituyente recogió dichos principios, el artículo 25 del Acta de Reformas de 1847, quedó

⁵ Ibidem.

redactado de la siguiente manera: "Los tribunales de la Federación ampararán a cualquier habitante de la República en ejercicio y conservación de los derechos que le conceden esta Constitución y las leyes constitucionales, contra todo ataque de los poderes legislativo y ejecutivo, ya de la federación, ya de los estados, limitándose dichos tribunales a impartir la protección en el caso particular sobre el que verse el proceso, sin hacer ninguna declaración general respecto a la ley o el acto que la motivare"⁶

Esta fórmula pasó, de forma esencial, a la Constitución de 1857, en el artículo 102, y posteriormente fue desarrollada en la Constitución de 1917, en los artículos 103 y 107, mismos que se encuentran reglamentados en la Ley de Amparo.

Como un medio para la preservación de la libertad y aún la vida de los ciudadanos, el amparo tuvo considerable importancia durante la época más tortuosa de la Revolución iniciada en 1910, época en que las luchas entre las facciones y el poder discrecional de los caudillos y los caudillos militares repasaban de forma discrecional sobre las normas legales.

En la actualidad el juicio de amparo es un medio eficaz para evitar abusos de las autoridades o de aquellas resoluciones

⁶ Ibidem.

judiciales que puedan ser consideradas como arbitrarias, sobre todo por la modalidad preventiva que tiene este juicio constitucional; En efecto, es característica esencial y exclusiva del juicio de amparo mexicano la posibilidad de obtener la suspensión de un acto, aún antes de que el mismo sea llevado a cabo o ejecutado, o bien de una sentencia antes de que sea dictada, cuando el daño que se cause al promovente sea de difícil o imposible reparación posteriormente.

2.1.- Características generales del juicio de amparo indirecto.

Como se explicará con mayor detenimiento en el siguiente apartado, la acción constitucional del amparo indirecto se ejercerá ante un Juez de Distrito, cuando los actos de autoridad que se reclamen no sean sentencias definitivas o laudos laborales definitivos.

En la parte que nos interesa, Ignacio Burgoa señala lo siguiente:

“El mencionado principio, que se consagra en el artículo 107, fracciones V, VI y VII de la Constitución, no solo es importante para fijar la competencia entre los citados órganos del Poder Judicial de la Federación, sino de gran trascendencia, ya que

sobre el también descansa la procedencia del amparo indirecto o bi-instancial...”⁷

“...el artículo 114 de la Ley de Amparo, al establecer los casos de procedencia del juicio indirecto de garantías, no hace sino desenvolver el consabido principio en los supuestos previstos en sus distintas disposiciones y que a continuación analizaremos.

A, Fracción I

La disposición contenida en ella, establece:

“Contra las leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional, reglamentos de leyes locales, expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen un perjuicio al quejoso”

La disposición transcrita comprende la procedencia del mencionado tipo procedimental de amparo para impugnar tanto

⁷ El Juicio de Amparo, Ignacio Burgoa O., Editorial Porrúa 1990, pag. 632.

las *leyes auto-aplicativas* como las *heteroaplicativas*, dentro de cuyo concepto *in genere* o *lato sensu* se incluyen los ordenamientos que con independencia de su naturaleza formal, deben intrínsecamente reputarse “leyes” por contener normas jurídicas abstractas, impersonales y generales, como los tratados internacionales, decretos y acuerdos de observancia general y reglamentos federales y locales. La comprensión de ambas especies de leyes la establecieron las reformas de 1987, pues con anterioridad a ellas, la fracción I del artículo 114 de la Ley de Amparo, sólo se refería, incompletamente, a las leyes autoaplicativas sin haber incluido las heteroaplicativas.”⁸

2.2.- ¿Por qué el juicio de amparo indirecto es el medio idóneo para impugnar la constitucionalidad de la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta?

De acuerdo con el artículo 103 de nuestra Carta Magna, serán competentes para conocer los tribunales federales cuando entre otras, se trate de controversias suscitadas por la impugnación de leyes o actos de autoridad que violen las garantías individuales.

⁸ Ibidem.

En relación con lo anterior, el artículo 107 constitucional, en la parte conducente señala que el amparo contra actos en juicio, fuera de juicio o después de concluido, o que afecten a personas extrañas al juicio, contra leyes o contra actos de autoridad administrativa, se interpondrá ante el Juez de Distrito bajo cuya jurisdicción se encuentre el lugar en que el acto reclamado se ejecute o trate de ejecutarse, y su tramitación se limitará al informe de la autoridad, a una audiencia para la que se citará en el mismo auto en el que se mande pedir el informe y se recibirán las pruebas que las partes interesadas ofrezcan y oirán los alegatos, pronunciándose en la misma audiencia la sentencia; desprendiéndose de lo anterior dos supuestos que es importante señalar, en el presente caso se impugnaría.

Ahora bien, como ya quedó debidamente señalado, el artículo 114, fracción primera, de la Ley de Amparo, señala que procederá el amparo ante el Juez de Distrito, es decir amparo indirecto, entre otras circunstancias contra de leyes federales o locales, hipótesis que se actualiza en el presente caso, ya que se impugnaría la aplicación del artículo 32 fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1º de enero de 2002, que consiste en la imposibilidad de disminuir para efectos de la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta, la pérdida generada con motivo de la enajenación de acciones.

2.3.- Autoridad responsable.

2.3.1.- Concepto.

Debido a que la solicitud del amparo es en contra de la acción o abstención efectuada por un ente u órgano que es integrante del aparato de estado, iniciaremos este apartado por exponer el concepto de autoridad. Según Ignacio Burgoa, "autoridad es aquel órgano estatal, de facto o de jure, investido con facultades o poderes de decisión o ejecución, cuyo ejercicio crea, modifica o extingue situaciones generales o concretas, de hecho o jurídicas, con trascendencia particular y determinada, de una manera imperativa, todo ello mediante la infracción de las garantías individuales"⁹.

2.3.2.- Autoridades que en el caso en particular se señalarían como autoridades responsables, y porque.

Al tratarse de la impugnación de una ley federal, como lo es la Ley del Impuesto sobre la Renta, es necesario demandar a las autoridades que fueron parte del proceso de creación, sanción, promulgación y/o aplicación de dicha ley, por lo que en este trabajo proponemos que las autoridades que deberían de ser

⁹ Ibidem.

señaladas como demandadas, por los motivos que a continuación se señalan, serían las siguientes:

1. El H. Congreso de la Unión, al cual se le reclamaría:

La discusión, aprobación y expedición del Decreto por el que se estableció la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002. En concreto, se impugna, por inconstitucional el artículo 32, fracción XVII, de la Ley mencionada.

Dicha disposición, señala lo siguiente:

"Artículo 32.- Para los efectos de esta Título, no serán deducibles:

XVII.- Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley, salvo que su adquisición y enajenación se efectúe dando cumplimiento a los requisitos establecidos por el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general. Tampoco serán deducibles las

pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios, salvo que la deducción se aplique en los términos establecidos en el siguiente párrafo.

Las pérdidas por enajenación de acciones que se puedan deducir conforme al párrafo anterior, así como las pérdidas por las operaciones financieras derivadas mencionadas en el citado párrafo, no excederán del monto de ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los cinco siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Dichas pérdidas se actualizarán por el período comprendido desde el mes en el que ocurrieron y hasta el mes de cierre del ejercicio. La parte de las pérdidas que no se deduzcan en un ejercicio, se actualizarán por el período comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se actualizó por último mes del ejercicio

inmediato anterior al ejercicio en el que se deducirá.”

2. Al C. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos se le reclamaría la expedición, promulgación y la orden de publicación del Decreto Legislativo reclamado del Congreso de la Unión, que fue dictado el 1º de enero de 2002, por el cual se ordenó la publicación y observancia del mismo.
3. Al C. Secretario de Gobernación se le reclamaría el refrendo del Decreto Presidencial reclamado en el numeral que antecede.
4. Al C. Director del Diario Oficial de la Federación se le reclamaría la publicación en el medio de difusión respectivo del 1º de enero de 2002 del Decreto reclamado a las demás autoridades.
5. Al C. Presidente del Servicio de Administración Tributaria y al C. Secretario de Hacienda y Crédito Público se les reclamaría la aplicación y ejecución, del Decreto reclamado de las demás autoridades, consistente en el cálculo y pago del impuesto sobre la renta conforme a la disposición cuya inconstitucionalidad se reclama.

2.4. - Interés Jurídico.

Héctor Fix Zamudio menciona que “ el interés y legitimación procesales en el amparo contra leyes, está íntimamente ligado con el elemento perjuicio jurídico, como se desprende de lo establecido por el artículo 4° de la Ley de Amparo, que expresa en lo conducente, que el juicio constitucional, sólo puede promoverse por la parte a quien perjudique el acto o la ley que se reclama; y relacionando esta disposición con los diversos artículos, 1° del Código Federal de Procedimientos Civiles, aplicable supletoriamente al amparo, podemos llegar a la conclusión de que tiene interés para impugnar una ley aquél al cual perjudica o más precisamente, afecta en su esfera jurídica, lo que puede ocurrir con motivo de su entrada en vigor o bien hasta que se aplica en su perjuicio”¹⁰.

2.4.1.- ¿Qué es el interés jurídico?

De acuerdo a la sentencia del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia al resolver el amparo en revisión 2747/69, señala lo siguiente:

¹⁰ El Juicio de Amparo. Problema que plantea el amparo contra leyes, Editorial Porrúa, S.A., 9164, pp. 180 y 181.

² Jurisprudencia número 95 del Apéndice 1917-1988. Primera Parte, pp.180 y 181.

“El interés Jurídico –dice la Suprema Corte-, reputado como un derecho reconocido por la ley, no es sino lo que la doctrina jurídica conoce con el nombre de “derecho subjetivo”, es decir como facultado o potestad de exigencia, cuya institución consigna la norma objetiva del derecho”¹¹

Por consiguiente consideramos en el presente trabajo que el interés jurídico que hipotéticamente le asistiría al promovente del juicio de garantías en contra de la Ley del Impuesto sobre la Renta -únicamente en lo que se refiere a la imposibilidad de deducir las pérdidas obtenidas en la enajenación de acciones que regula el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor el 1° de enero de 2002,- queda probado de la siguiente forma:

Como mencionamos con anterioridad, el contribuyente es una sociedad que durante el ejercicio 2003, enajenó diversas acciones de su propiedad.

Derivado de una de estas enajenaciones, se produjo una pérdida, en virtud de que el costo promedio por acción fue superior al valor de transmisión de dichas acciones.

Dicha pérdida, con apego a lo dispuesto por el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no pudo ser disminuida, de la base gravable del impuesto sobre la renta a su cargo correspondiente al ejercicio 2003. Ello en virtud de que la adquisición y enajenación de dichas acciones, no se sujetó a lo establecido por el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Así, al verse imposibilitadas las empresas a disminuir la pérdida obtenida en la enajenación de sus acciones, se ubicarían en la hipótesis normativa contenida en el numeral referido, pues con apego a éste, no se pudo disminuir la pérdida generada, lo que le causa un agravio personal y directo a todas aquellas personas morales que estén en posibilidades de hacerlo, como más adelante se demostrará.

CAPÍTULO III. ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD ACERCA DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Una vez que hemos explicado de forma clara porqué procede el juicio de amparo indirecto en contra del artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, procederemos a desarrollar los conceptos de violación de las garantías, es decir, de forma concreta por que se considera que la aplicación del artículo de referencia transgrede las garantías de la quejosa.

Lo que a continuación se detallará, son el conjunto de ideas las cuales consideramos que constituyen concretamente las violaciones a las garantías de la impetrante.

3.1.- Violación al artículo 31, fracción iv de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que transgrede el principio de proporcionalidad tributaria

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece:

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

De la anterior transcripción se desprende que únicamente puede obligarse a los gobernados a contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.

En este sentido, la legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias representan una salvaguarda para los contribuyentes y paralelamente un límite al legislador cuando establece contribuciones de cualquier tipo, principios cuyo cumplimiento significa la justicia tributaria.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que se cumple con la garantía de justicia tributaria contenida en el artículo constitucional antes transcrito, cuando se satisfacen los siguientes requisitos fundamentales:

A. Que la contribución se encuentre establecida en la ley;

B. Que sea proporcional y equitativa; y

C. Que se destine a cubrir los gastos públicos.

En consecuencia, si falta alguno de estos requisitos la contribución pretendida por el Estado será contraria a lo establecido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como ha quedado señalado, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda contribución que se establezca a cargo de los particulares, debe ser proporcional.

La proporcionalidad en materia tributaria consiste en gravar al sujeto de conformidad a su real capacidad económica para contribuir al gasto público.

El vocablo “proporcional” aparece en la Constitución de 1857, cuyo antecedente histórico es el artículo 339 de la Constitución de Cádiz, el cual establecía:

“Las contribuciones se repartirán entre todos los Españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.”

A su vez, la Declaración 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa estableció:

“Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades.”

De estos antecedentes históricos, resulta que todo tributo que pretenda ser justo debe ir en función de la capacidad contributiva del gobernado.

Así, la forma de medir la proporcionalidad de una contribución varía dependiendo de su naturaleza, criterio que ha reconocido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis de jurisprudencia:

“IMPUESTOS, CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.- Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de

proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendido ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación. (16).- S.C.J.N. IX Época, T:III: Pleno, marzo 1996, p. 437.”

"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente

exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.”¹²

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos

¹² Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Pleno, Tesis: 173, pag. 173.

públicos en función a su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento

idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”¹³ (Énfasis añadido)

El respeto al principio de proporcionalidad tributaria está íntimamente vinculado con la medición o reconocimiento de la auténtica capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Luego entonces, las disposiciones que regulan la base de los tributos, para resultar proporcionales, deben reconocer la auténtica capacidad contributiva de los sujetos, es decir, medir adecuadamente la posibilidad que éstos tienen para tributar, de acuerdo con la realidad económica de cada uno de ellos.

¹³ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Pleno, Tesis 275, pag. 275 y Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, No. 44.

El reconocimiento a la capacidad contributiva de los sujetos se concretiza, para cada tributo en particular, en las disposiciones que regulan la determinación de la base del gravamen, pues sobre ésta se aplicará la tasa, tarifa o cuota, que dará origen al importe de aquello con lo que el particular debe contribuir a los gastos públicos.

En todo caso, para que se obedezca el mandato constitucional de que las contribuciones deben ser proporcionales, el legislador debe diseñar una norma que vincule estrechamente el objeto y la base, para que al ocurrir el hecho generador de la obligación fiscal, se cuantifique ésta mediante la determinación de una base gravable que coincida con el objeto del impuesto. Así, la Ley del Impuesto sobre la Renta tiene como objeto gravar los ingresos que obtengan los contribuyentes, quienes al percibirlos determinarán la base al restar de éstos, los gastos deducibles.

Así las cosas, en el caso del impuesto sobre la renta, la capacidad contributiva de los sujetos se determina por los ingresos que perciben así como los gastos necesarios para la obtención de los primeros.

Por tanto, es claro que el impuesto sobre la renta tiene por objeto gravar la utilidad o renta de los contribuyentes en cada

ejercicio, misma que se obtiene de restar a los ingresos, las deducciones que autoriza la propia ley.

En efecto, la real capacidad contributiva de los sujetos del impuesto sobre la renta se mide cuando a los ingresos de los sujetos pasivos se les permite restar o deducir los gastos reales, pues en la medida en que el sujeto pasivo tenga la obligación de realizar un gasto estrictamente indispensable para generar los ingresos y la ley tributaria, como la del caso, no le permita deducir los gastos necesarios para obtener dichos ingresos, entonces se trata de una ley inconstitucional pues de ese modo se está gravando al sujeto sobre una base irreal que no mide su capacidad contributiva.

Luego entonces, las disposiciones que regulan la base de los tributos, para resultar proporcionales, deben atender a la auténtica capacidad contributiva de los sujetos, o sea, medir adecuadamente la capacidad que éstos tienen para tributar, de acuerdo a la realidad económica particular de cada uno de ellos.

Dicho criterio ha sido reconocido por nuestro máximo Tribunal, en la tesis que fue publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo III, marzo de mil

novecientos noventa y seis, página cuatrocientos treinta y siete, que dice:

"IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD

CONTRIBUTIVA. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria

una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación."

De igual manera, la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ya ha sostenido que el objeto del impuesto sobre la renta lo es el ingreso que el sujeto obtiene momento a momento, operación tras operación y, la base, que finalmente es lo que refleja su capacidad contributiva, la constituye la utilidad determinada en función a los ingresos menos los gastos deducibles, según el siguiente criterio:

“RENTA, SOCIEDADES MERCANTILES, OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA.-

De conformidad con el artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que obtengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en el que se tienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no como aduce la quejosa, que ese impuesto se causa hasta que al término del ejercicio fiscal se

determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, como afirma la recurrente, que al realizar pagos provisionales, a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que de conformidad con el artículo 10 de la Ley a comentario sea hasta el fin

del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de todos los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad.”

Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1988, Pág. 873.

Así entonces, toda disposición que implique que los contribuyentes del impuesto sobre la renta paguen el gravamen sobre bases distintas a su auténtica capacidad contributiva, vulnera el principio de proporcionalidad tributaria.

De lo anterior se concluye que una contribución será proporcional en la medida en que grave la modificación positiva que efectivamente haya sufrido el patrimonio del contribuyente en un periodo determinado reconociendo su verdadera situación patrimonial y económica.

En esta línea de pensamiento, el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta claramente establece que dicho gravamen se calculará a partir del resultado fiscal del ejercicio, el cual constituye la base de este gravamen y que se obtiene de restar a la utilidad fiscal del ejercicio las deducciones autorizadas por la ley y, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

En otras palabras, dicho gravamen tiene por objeto gravar las modificaciones patrimoniales positivas del sujeto pasivo del tributo, pues son precisamente éstas modificaciones las que revelan su verdadera capacidad contributiva.

Como un argumento adicional, el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuya inconstitucionalidad se encuentra en entredicho, pretende que los contribuyentes paguen el impuesto sobre la renta sobre una base que no refleja su verdadera capacidad contributiva, pues les impide deducir las pérdidas que sufren con motivo de la enajenación de acciones, salvo en aquellos casos en que se reúnen los requisitos que establece el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, lo cual transgrede el principio de legalidad tributaria como posteriormente se desarrollará.

Además, suponiendo que se cumple con los requisitos que, en franca violación a la garantía de legalidad tributaria, emita el Servicio de Administración Tributaria, en todo caso, dicha deducción está limitada por el monto de la utilidad que se genere en operaciones similares durante el ejercicio o los cinco ejercicios siguientes, lo cual hace aún más evidente la inconstitucionalidad del precepto que se reclama.

La imposibilidad de deducir las pérdidas referidas o bien, que se condicione tal deducción a cuestiones que no revelan la capacidad económica del contribuyente, es violatorio del artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal.

Como ha quedado señalado, la pérdida obtenida en la enajenación de acciones realizada durante el ejercicio 2003, se constituye por la diferencia que existe entre el costo promedio de cada acción (que permite apreciar la afectación negativa en el patrimonio del contribuyente como consecuencia de su adquisición y tenencia) y el importe de la enajenación.

Así las cosas, es claro que en el supuesto de que el costo promedio por acción calculado —considerando las utilidades y pérdidas de la emisora y los dividendos distribuidos— sea inferior al valor de enajenación existirá una ganancia, es decir,

una afectación positiva en el patrimonio del contribuyente, que será objeto del impuesto sobre la renta.

Por otro lado, si el costo promedio por acción, nuevamente considerando las utilidades y pérdidas de la emisora, así como los dividendos que se hubiesen distribuido, es superior al valor de transmisión de las acciones, es claro que existe una pérdida, es decir, una afectación negativa en el haber patrimonial de la contribuyente, misma que, en los términos del artículo 32, fracción XVII sometido a análisis, no podrá deducirse en todos los casos, pese a ser claro el impacto patrimonial sufrido.

En consecuencia, para reconocer la real capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto sobre la renta es necesario considerar tanto las ganancias como las pérdidas que se pongan de manifiesto con motivo de la enajenación de acciones, ya que lo contrario implica que se le obligue a contribuir sobre bases que no reflejan la renta o utilidad que efectivamente obtuvo en el ejercicio.

Lo anterior, conduce a que no se grave la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto, en el ejercicio en que se realiza la operación.

Ello es así, pues como mencionamos líneas arriba, para que la Ley del Impuesto sobre la Renta afecte la capacidad contributiva real, es necesario que considere la totalidad de los ingresos percibidos así como la totalidad de las pérdidas sufridas con motivo de la enajenación de acciones, pues se insiste, en ambos supuestos existe una afectación patrimonial.

En consecuencia, se debería poder deducir la totalidad de las pérdidas sufridas, para disminuir la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente y determinar así la base del impuesto sobre la renta que regula el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De conformidad con lo expuesto, de la lectura que se realice del primer párrafo de la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aprecia que dicho precepto restringe la deducción de las pérdidas que se obtienen en la enajenación de acciones y otros títulos valor, cuando su rendimiento no tenga la connotación de interés, salvo que su adquisición y enajenación se efectúe cumpliendo las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, situación que en el presente caso, estamos suponiendo que no se lleva a cabo.

Además de lo anterior, suponiendo que se cumpla con los requisitos que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, el segundo párrafo de dicho precepto limita la deducción hasta por el monto de las ganancias que se obtengan de operaciones similares durante el ejercicio o los cinco ejercicios siguientes, esto sin que exista una razón para limitar la deducción a las ganancias obtenidas de operaciones similares, ya que al tratarse de pérdidas fiscales, en atención a la garantía constitucional de proporcionalidad, deben deducirse de la totalidad de los ingresos, en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sólo de esta manera se refleja la verdadera capacidad contributiva de los particulares.

Lo anterior constituye una violación al principio de proporcionalidad tributaria, ya que al no permitir la deducción de las pérdidas mencionadas, no se está atendiendo a la verdadera capacidad contributiva del contribuyente.

En efecto, la obtención de una pérdida por parte del contribuyente, por sí misma, evidencia una afectación negativa en el patrimonio, que debería ser considerada a efecto de determinar el impuesto sobre la renta a su cargo, pues no sólo deben considerarse para el cálculo de ese gravamen los ingresos que obtenga.

Así, en este tipo de operaciones, los contribuyentes percibirían ingresos que se considerarán acumulables para efectos del impuesto sobre la renta, cuando el costo comprobado de adquisición de sus acciones resulte inferior al valor de transmisión de las mismas.

Por el otro lado, cuando posea acciones que se transmiten por un valor que es inferior al de adquisición, sufrirá una pérdida que no podrá deducir.

En consecuencia, en un mismo ejercicio se encontraría obligada, en el primer supuesto, a acumular un ingreso y, en el segundo caso, se encontraría impedida a deducir una pérdida.

Lo anterior es así, con independencia de que la última parte del primer párrafo de la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establezca que los contribuyentes pueden deducir las pérdidas cuando cumplan con los requisitos establecidos por el Servicio de Administración Tributaria a través de normas de carácter general, pues ello, como mencionamos al inicio del presente capítulo, constituye una violación al principio de legalidad tributaria, como más adelante se demostrará.

Dentro del mismo concepto, realizando un desglose del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a continuación se demostrará que también el segundo párrafo de la fracción que se comenta es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria.

Así, en el caso de que fuera válido que el contribuyente reuniera los requisitos que señalan las reglas de carácter general emitidas por el Servicio de Administración Tributaria, para que el contribuyente pueda realizar la deducción de referencia, es necesario que obtenga ganancias con motivo en la enajenación de otras acciones o títulos valor en el mismo ejercicio o dentro de los cinco ejercicios siguientes, con lo que tal pérdida sólo puede deducirse de esas ganancias.

Lo anterior, evidencia la transgresión al principio de proporcionalidad tributaria, pues el sujetar la procedencia de la disminución de pérdidas generadas con motivo de la enajenación de acciones a la obtención de ganancias cuyo origen sea también la enajenación de acciones, lleva a desconocer la afectación a la capacidad económica del contribuyente, apoyándonos en el siguiente argumento.

El párrafo segundo de la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece una limitante para

aquellos casos en los que podrán disminuirse las pérdidas sufridas en la enajenación de acciones u otros títulos valor que no se consideren interés(el título valor por sí mismo y no la ganancia que se obtenga de éste), y señala que, en todo caso, esta disminución no podrá exceder del importe de la ganancia obtenida por el contribuyente en el mismo ejercicio o bien, en los cinco ejercicios siguientes a que tenga lugar la enajenación.

Así, la disposición que se señala establece un tope a las pérdidas generadas en la enajenación de acción que el contribuyente podrá disminuir. Dicho límite lo constituye el importe de la ganancia obtenida también por la enajenación de acciones, lo que claramente lleva a desconocer la capacidad contributiva de la quejosa, pues con dicha restricción la disposición que se impugna desconoce la verdadera afectación patrimonial que sufre.

En efecto, de acuerdo con lo anterior, se obliga a tributar sobre una base ficticia e irreal, a aquellos contribuyentes que i) obtienen pérdidas en la transmisión de los títulos referidos que resultan ser superiores al importe de la ganancia que obtenga en otras enajenaciones, y ii) a aquellos contribuyentes que no obtienen ganancia alguna con motivo de la enajenación de acciones.

En consecuencia, tratándose del contribuyente que obtiene ganancias en un importe inferior a las pérdidas, podrá disminuir sólo parte de la pérdida sufrida y, tratándose del contribuyente que no obtuvo ganancias por enajenación de acciones, se verá imposibilitado a disminuir su pérdida.

Esta situación, evidencia que el dispositivo legal que se impugna, desconoce la afectación patrimonial del contribuyente, pues lo obliga a determinar el impuesto sobre la renta a su cargo, sobre importes ficticios que no se corresponden con la modificación patrimonial que realmente sufre.

Por tanto, es claro que al limitar el derecho del contribuyente a deducir las pérdidas sufridas en la enajenación de acciones, cuando no obtiene utilidades por el mismo concepto, se quebranta el principio de proporcionalidad tributaria pues, por un lado, le obligan a acumular los ingresos que obtenga en la enajenación de acciones y, por el otro lado, cuando el contribuyente sufre una pérdida también con origen en una enajenación de acciones, de acuerdo con lo establecido en el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, puede suceder que: i) sólo pueda disminuir parcialmente dicha pérdida si obtuvo ganancias en enajenación de acciones por un importe inferior a la pérdida referida o bien,

ii) se vea imposibilitado a disminuirla por no haber obtenido ganancia alguna.

En esta línea de pensamiento, es evidente que para reconocer la auténtica capacidad contributiva del causante, deben considerarse tanto las ganancias como las pérdidas derivadas de la enajenación de acciones, pues de otra suerte se le obliga a pagar el gravamen sobre bases totalmente ajenas a la renta o utilidad que obtuvo en el ejercicio.

La inconstitucionalidad del artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta se pone de manifiesto con la presentación del siguiente ejemplo:

Un contribuyente durante el ejercicio de 2001 adquirió 10 acciones emitidas por la sociedad X, con un costo de adquisición de \$50.00. En ese mismo ejercicio, el contribuyente adquirió 10 acciones emitidas por la sociedad Y, por un importe total de \$10.00.

En ese ejercicio, el contribuyente erogó en total \$60.00 por concepto de la adquisición de estas acciones, que no podrá deducir para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo, pues dicha deducción queda diferida, hasta el momento en que se realice la transmisión de esas acciones.

Posteriormente, en el ejercicio 2002 enajena dichas acciones.

Siguiendo el procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el costo promedio por acción de X es de \$60.00, pero por diversas razones, las enajena en \$30.00.

Lo anterior, da como resultado una pérdida para el contribuyente de \$30.00.

Ahora bien, las acciones de la sociedad Y tienen un costo promedio por acción de \$20.00.

La enajenación se realiza en \$30.00, dando como resultado una utilidad por importe de \$10.00.

Las operaciones referidas con anterioridad dan como resultado: i) un incremento patrimonial con la venta de las acciones de la sociedad Y de \$10.00 y ii) una pérdida por un importe de \$30.00.

Durante el ejercicio que se comenta, el contribuyente obtiene de ingresos acumulables de \$100.00, que se integran por \$10.00 derivados de la ganancia obtenida en la enajenación de las acciones de la sociedad Y, y \$90.00 por otros conceptos.

Ahora bien, atento al contenido del artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el contribuyente únicamente podrá disminuir \$10.00 de la pérdida obtenida en la enajenación de acciones de la sociedad X, pese a que la pérdida efectivamente sufrida fue de \$30.00.

Ello es así, ya que las ganancias obtenidas en el mismo ejercicio por enajenación de acciones ascendieron únicamente a \$10.00, por lo que éste es el importe máximo de deducción que las pérdida obtenida también por enajenación de acciones.

En consecuencia, la base para el cálculo del impuesto sobre la renta a su cargo es de \$90.00.

Lo anterior, insistimos, con independencia de que el incremento real de su patrimonio no sea de \$90.00, pues la pérdida que sufrió con motivo de la enajenación de las acciones de X fue de \$30.00 y no de \$10.00, con lo que la afectación positiva real en el patrimonio del contribuyente fueron \$70.00.

Por tanto, es claro que la disposición que en el presente trabajo se analiza, se traduce en que el contribuyente pague el impuesto sobre la renta sobre una base distinta a su auténtica

capacidad contributiva, pues se ve obligado a calcularlo sobre un resultado fiscal de \$90.00, no obstante que el incremento real de su patrimonio sólo ascendió a \$70.00.

Más clara resulta la desproporcionalidad de que adolece la norma si se analiza a la luz del supuesto de un contribuyente que no realiza enajenación de acciones durante los 5 ejercicios posteriores al 2001, pues nunca podrá deducir los \$30.00 que se originaron con motivo de la pérdida sufrida en la enajenación de las acciones de la sociedad X.

En consecuencia, es claro que limitar la deducción de pérdidas sufridas en enajenación de acciones al importe de las ganancias obtenidas también por enajenación de acciones obliga al contribuyente a pagar el impuesto sobre la renta sobre bases ajenas a su auténtica capacidad contributiva.

Es claro que el segundo párrafo de la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria prevista en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

Por tanto, resulta evidente que el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria que consagra el artículo 31,

fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3.2.- Violación al artículo 31, fracción iv de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que transgredí el principio de equidad tributaria.

También sometemos a consideración que el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es violatorio de la garantía de equidad tributaria que tutela el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con base en lo siguiente.

La garantía de equidad tributaria se encuentra contenida en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, donde se establece, textualmente, lo siguiente:

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

En los términos del precepto constitucional antes transcrito, únicamente puede obligarse al particular a contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.

En este sentido, la legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias representan una salvaguarda para los contribuyentes y paralelamente un límite al legislador cuando establece contribuciones de cualquier tipo. El cumplimiento a las garantías de legalidad, proporcionalidad y equidad implica la justicia tributaria.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que de acuerdo con el artículo constitucional transcrito, para que se cumpla con la garantía de justicia tributaria se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales:

- a) Que la contribución se encuentre establecida en la ley;
- b) Que sea proporcional y equitativa; y,
- c) Que se destine a cubrir los gastos públicos.

Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente la contribución será contraria a lo establecido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De acuerdo con su origen etimológico, la palabra equidad viene del latín "*eaquitas, atias, de aequss*, igual, significando igualdad de ánimo, bondadosa templanza habitual: propensión a dejarse guiar, o fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por texto terminante de la ley.¹⁴

La doctrina, la legislación y la jurisprudencia son acordes en señalar que la equidad tributaria se traduce en la igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias.

"El elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya sólo por ello es inequitativa". Así lo sostuvo el entonces Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, José Rivera Pérez Campos.¹⁵

¹⁴ Diccionario Enciclopédico Espasa, op. cit., Tomo X, pag. 629

¹⁵ Rivera Pérez Campos, José, Revista de Investigación Fiscal publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, correspondiente al mes de marzo de 1970, pag. 78.

“(…) El clásico Escriche dice: “La palabra equidad tiene dos acepciones en jurisprudencia; pues ora significa la moderación del rigor de las leyes, atendiendo más a la intención del legislador que a la letra de ellas, ora se toma por aquel punto de rectitud del juez que a falta de la ley escrita o consuetudinaria, consulta en sus decisiones las máximas del buen sentido y de la razón, o sea de la ley natural.” La equidad según Carnelutti, es lo mismo que la justicia entendida en su sentido más elevado, “como el *prius* del Derecho”, el ideal que deben realizar las instituciones jurídicas. Una ley equitativa es una ley justa. Según él, la antítesis entre ley y la equidad no es objetiva, sino que se refiere a las facultades que tiene el órgano del Derecho, especialmente el juez para obrar en determinado caso. Si el órgano está *vinculado*, impera la ley, si tiene libertad de acción, rige o debe regir la equidad. (Sistema I-80.)¹⁶

Según Dino Jarach:

¹⁶ Pallares, Eduardo, Diccionario de Derecho Procesal Civil, Editorial Porrúa, México, 1973, pag. 336.

“El postulado de la igualdad como principio fundamental de la imposición ha tenido y tiene un notable desarrollo científico por las vías paralelas de la elaboración jurídica y de la económica. La doctrina de ambas ciencias es rica en obras y en aportes de gran importancia.

En la obra de A. Smith, el principio de igualdad se identifica con el canon de las facultades. En la obra de J. Stuart Mill y en una extensa serie de autores se integra en las doctrinas del sacrificio. Más recientemente la igualdad se estructura en el principio de capacidad contributiva, concebida dentro del marco de una política económica de bienestar y que no admite las comparaciones intersubjetivas.

Jurídicamente también, hay una evolución de la doctrina, de la jurisprudencia e –inclusive– de la legislación, en particular de las cartas constitucionales. Esta evolución culmina con la identificación del principio de igualdad con el de capacidad contributiva, concebida ésta como la valoración política de una realidad económica y

acompañada por la orientación progresiva de la tributación.

Para dar contenido al postulado de la igualdad, recordamos que A. Smith consideraba desiguales los impuestos que gravaran sólo una de las fuentes de rentas, aunque profundizara esta desigualdad para ceñirse a la que se produjera dentro de la imposición de la renta de una fuente determinada.

Ello implica reconocer que los impuestos parciales –los que afectan sólo a la renta de fuentes determinadas– son desiguales así como lo son aquellos que dan trato desigual a los iguales o trato igual a los desiguales dentro de una misma categoría de renta.

Un paso más allá encontramos impuestos que no gravan la renta sino consumos o transferencias de bienes. En estos casos, puede haber desigualdades en el trato de diferentes consumos o diversos bienes. Pero aun cuando el tratamiento dado por estos impuestos sea igualitario dentro de sus respectivas bases imponibles, la premisa tácitamente admitida de que la verdadera

manifestación de capacidad contributiva es la renta induce a declarar dichos impuestos como desiguales, si así resultan tomando como término de confrontación la renta neta. Así son desiguales los impuestos sobre los ingresos brutos de cualquier actividad, a pesar de su trato general y uniforme con respecto a esa base de imposición, porque a los mismos ingresos brutos pueden corresponder –en definitiva– rentas netas diferentes. Análogamente, impuestos selectivos a consumos pueden ser regresivos o progresivos y de todos modos desiguales respecto a las rentas de los consumidores.

Se trata de conclusiones generalmente aceptadas por la doctrina, aunque en un terreno puramente lógico puede ser controvertible el juicio crítico de los impuestos como desiguales, porque así resultan respecto a la renta, si se admite que el legislador ha elegido precisamente hechos imponibles distintos de la renta, por entender que ésta no es o no debe ser considerada como la única manifestación de capacidad contributiva.

Es evidente que la ciencia jurídica, al interpretar al principio constitucional de igualdad, no puede llegar tan lejos como la ciencia financiera en el diagnóstico de la igualdad o desigualdad de los impuestos.

Es común, en cambio, a ambas ciencias el planteamiento de la compatibilidad del principio de igualdad con la utilización del impuesto como instrumento de la política de redistribución de ingresos o de las políticas de estabilización y desarrollo. Pero las conclusiones pueden ser muy distintas. Damos como ejemplo de las conclusiones de la doctrina financiera el esquema departamental de Musgrave y como ejemplo de las conclusiones de la ciencia jurídica la doctrina de Pont Mestres.

El primero elude el problema separando el departamento estatal que tiene como cometido la producción de servicios –para el cual rige el principio de igualdad como condición de su plena eficiencia- del departamento que tiene a su cargo la distribución de ingresos y del departamento de estabilidad y desarrollo –para los cuales no rige el principio de igualdad- cuyos impuestos por

definición se establecen para alterar el trato igual de personas iguales. Se debe reconocer, sin embargo, que Musgrave admite que esta disminución de equidad debe ser tenida en cuenta como un costo social al elegirse entre esos impuestos reguladores u otros tipos de control.

El segundo, considera que no hay, en principio, contradicción alguna entre el principio de justicia fundado en la capacidad contributiva y la función extrafiscal del impuesto. Sin embargo, 'algunas medidas estimadas idóneas desde el ángulo estrictamente con fines meramente extrafiscales, pierden esa aptitud al someterlas a análisis desde el ámbito más amplio del interés general y del bien común, esto es de la conveniencia de la sociedad, por lo que devienen en contraindicadas'. Concluye en que la contradicción debe dar lugar a la preeminencia del principio de justicia, o sea de la igualdad (capacidad contributiva).

Por nuestra parte, consideramos que el principio de la capacidad contributiva, tal como se acepta en la actualidad, no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración

política de la misma. Esta valoración política implica instrumentar el impuesto sobre la base de la posibilidad de un contraste entre los fines de la política fiscal, en el sentido de las finanzas modernas y el principio de igualdad identificado con el de la capacidad contributiva, puesto que ésta contempla todos los valores relevantes para la actividad del Estado. Como ello no se reduce el principio de la capacidad contributiva a un cascarón vacío de contenido, ya que éste corresponde precisamente a los fines y propósitos de la política fiscal¹⁷.

Así pues, una ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece, en otras palabras, consiste en dar un trato igual a todas aquellas personas que se ubican en la misma hipótesis jurídica y que, conforme a criterios objetivos, tienen la consideración de iguales ante la ley.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido las siguientes jurisprudencias y tesis:

¹⁷ Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Abeledo-Perrot, Tercera Edición, Buenos Aires, Argentina, 1999, pag. 299-301.

“IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión

de este derecho si es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

Séptima Época:

Amparo en revisión 6168/63. Alfonso Córdoba y coags. 12 de febrero de 1974. Mayoría de dieciocho votos.

Amparo en revisión 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y coags. 12 de abril de 1977. Unanimidad de dieciocho votos.

Amparo en revisión 3658/80. Octavio Barocio. 20 de enero de 1981. Unanimidad de dieciséis votos.

Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.¹⁸

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos.

¹⁸ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Pleno, Tesis: 173, pag. 173.

La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función a su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El

principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Séptima Época:

Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Ánfora", S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos.

Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S. A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos."¹⁹

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.- De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV,

¹⁹ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Pleno, Tesis 275, pag. 275 y Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, No. 44.

de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extra-fiscales.

Novena Época:

Amparo directo en revisión 682/91. Matsusnita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorón.²⁰

La garantía de equidad tributaria implica dar un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a una misma hipótesis de causación establecida en ley y desigual a quienes guardan una situación de desigualdad en dichos términos.

Por tanto, para que una disposición tributaria respete la garantía de equidad tributaria, es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias frente a la ley. Por tanto, las disposiciones que dan un trato desigual a contribuyentes que se encuentran en situaciones idénticas, entrañan una contravención al principio de equidad tributaria.

²⁰ Semanario Judicial de la Federación, IX Época, Tomo II, Pleno, Tesis P.CXII/95, diciembre 1995, pag. 208.

Ahora bien, contemplando la situación desde otro ángulo, en el caso concreto, consideramos que lo dispuesto por el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria, en la medida en que sin razón legal alguna que lo justifique, otorga un trato distinto a personas que se encuentran en igualdad de circunstancias, pues por un lado, se impide la deducción de pérdidas a contribuyentes que las sufrieron con motivo de una enajenación de acciones (salvo que se cumpla con los requisitos que establece el Servicio de Administración Tributaria a través de reglas de carácter general, hipótesis que se actualiza en el presente trabajo) y, por otro lado, no se restringe tal deducción a contribuyentes que obtuvieron pérdidas por la enajenación de otros bienes.

En efecto, la disposición cuya constitucionalidad se reclama, niega a los contribuyentes el derecho a deducir las pérdidas que sufran con motivo de una enajenación de acciones u otros títulos valor.

Lo anterior produce un desconocimiento de los costos, gastos y demás erogaciones efectuadas por los contribuyentes que realizan operaciones de venta de acciones, lo que deriva, claramente, en una tributación sobre bases ficticias y ajenas a su capacidad contributiva.

De igual manera, esta limitación se traduce en el otorgamiento de un trato desigual a contribuyentes que frente a la ley, son iguales, sin que exista un criterio objetivo de distinción entre éstos.

En efecto, el referido artículo 32, en su fracción XVII, niega al contribuyente el derecho a deducir las pérdidas sufridas en la enajenación de acciones, lo que coloca a dichos contribuyentes en un plano de desigualdad respecto de aquéllos que obtienen pérdidas con motivo de la enajenación de otros bienes.

Lo anterior, produce que dos contribuyentes que:

i) erogan los mismos gastos o sufren pérdidas por el mismo importe (con motivo de la enajenación de bienes diversos como podrían ser: activo fijo, inventarios, terrenos, acciones o títulos valor) y que

ii) obtienen ingresos por una cantidad igual tributen sobre bases distintas, con lo que uno pagará un impuesto superior al otro por la simple razón de que la pérdida del primero provendrá de enajenación de acciones, con lo que no podrá disminuirla y la del segundo, al tener su origen en la

enajenación de otro bien, sí podrá ser disminuida, sin restricción legal alguna.

De acuerdo con lo señalado, es claro que si ambos contribuyentes perciben la misma cantidad de ingresos incrementan los dos en el mismo grado su capacidad contributiva.

Asimismo, en caso de que eroguen gastos, realicen adquisiciones y eroguen cantidades iguales para obtener sus ingresos, disminuyen en la misma medida su capacidad contributiva.

Si con motivo de la enajenación de diversos bienes se genera una pérdida, ven igualmente disminuida su capacidad contributiva en la misma proporción.

Todas estas afectaciones patrimoniales reales, se producen con independencia de que los ingresos, erogaciones o pérdidas que realicen tengan o no su origen en la enajenación de acciones.

Por tanto, si el dispositivo que se impugna, restringe sólo para los que realizan enajenaciones de acciones la posibilidad de disminuir las pérdidas que dicha enajenación les genere, es

clara la inequidad en que incurrió el legislador al dar un trato distinto a contribuyentes que disminuyen en la misma medida su capacidad contributiva en un ejercicio, ya que sin existir un criterio objetivo que los distinga impide, a quienes como mi mandante obtienen una pérdida por la venta de acciones, su disminución de los ingresos que obtiene en el ejercicio.

En consecuencia, es claro que el tipo de bien (acciones u otros títulos valor) que se enajena y que genera la pérdida patrimonial al contribuyente, no constituye un criterio objetivo que permita distinguir entre un contribuyente y otro y por ende, no sirve de sustento para desconocer el menoscabo patrimonial que sufre un contribuyente.

Lo anterior, insistimos, en virtud de que en ambos casos se trata de disminuciones patrimoniales, pérdidas, que impactan de igual forma en la situación del contribuyente, producen el mismo detrimento en su capacidad contributiva, con total independencia del bien que de origen a dicha merma.

Así, si el impuesto sobre la renta es un tributo que tiene por objeto gravar la utilidad, es evidente que a lo que debe atender este gravamen es a la modificación patrimonial positiva o negativa que afecte al contribuyente.

Por tanto, si un contribuyente enajena acciones y dicha operación le produce una pérdida, no es una razón válida para impedir su disminución de los ingresos, que dicha pérdida provenga de la venta de una acción u otro título valor, y con ello se le coloque en una situación distinta frente a otro contribuyente que obtiene una pérdida en el mismo importe pero derivado de la enajenación de cualquier otro bien.

Así, al otorgarle a contribuyentes que obtuvieron una pérdida en la venta de acciones de su propiedad, un trato distinto frente a contribuyentes que obtienen pérdidas por la venta de otros bienes, se transgrede el contenido de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por atentar contra la garantía de equidad tributaria.

En efecto, la inequidad que se comenta se puede apreciar claramente con la siguiente ejemplificación:

- En el mismo ejercicio dos contribuyentes obtienen ingresos por \$100.00.
- Estos mismos contribuyentes obtienen, en el mismo ejercicio (ejercicio 1) pérdidas por importe de \$100.00, uno con motivo de una enajenación de acciones y el segundo por la enajenación de otros bienes.

	Ejercicio 1	
	Contribuyente 1	Contribuyente 2
Ingresos en el ejercicio	100.00	100.00
TOTAL DE INGRESOS	100.00	100.00
Pérdida en enajenación de acciones	-100.00	
Pérdida en enajenación de otros bienes		-100.00

Como puede apreciarse, en este ejemplo nos encontramos frente a contribuyentes cuya capacidad contributiva es idéntica y que han sufrido las mismas alteraciones patrimoniales, con lo que deberían tener el mismo trato; sin embargo, conforme al texto de la disposición que se impugna, tributarán de distinta manera:

Ello es así, ya que conforme a la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el contribuyente se encuentra imposibilitado para deducir las pérdidas obtenidas en la enajenación de acciones, mientras que, aquellos contribuyentes que obtienen dichas pérdidas por la venta de

otros bienes, pueden realizar la disminución de éstas, sin restricción alguna.

Así las cosas, el contribuyente 1, tendrá un resultado fiscal de \$100, debiendo tributar a la tasa del 32%, es decir por \$32, pues las pérdidas de \$100 generadas en la enajenación de acciones no puede deducirlas.

	Contribuyente	
	1	Contribuyente 2
Ingresos	\$100.00	\$100.00
Pérdidas	(0)	(100)
Resultado Fiscal	\$100.00	0
Impuesto sobre la renta a pagar		
(32%)	\$32.00	0

Por su parte, en el caso de contribuyente 2, su resultado fiscal en el ejercicio será 0, ya que las pérdidas de \$100 que obtuvo con motivo de la enajenación de bienes diversos de las acciones, puede disminuirlas, sin límite, de los ingresos de \$100.

Este ejemplo, permite apreciar la transgresión al principio de equidad tributaria, pues otorga trato desigual a quienes se ubican en la misma posición ante la ley.

El que un contribuyente obtenga pérdidas o ganancias con motivo de la enajenación de acciones o de otro activo distinto, no justifica en forma alguna el trato disímil que se les aplica, pues en ambos casos la capacidad contributiva de éste se incrementa o disminuye en la misma proporción.

En esta línea de pensamiento, es evidente que la naturaleza de las operaciones que originan las pérdidas o la ganancia no constituyen una razón que justifique un tratamiento tributario diferente, pues repetimos, el objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta es gravar la utilidad fiscal, la cual, en ambos casos debiera ser la misma, pues ambos obtienen ingresos y erogan los mismos gastos, realizan adquisiciones u otro tipo de erogaciones estrictamente indispensables para el desarrollo de su actividad, lo cual, finalmente, revela su capacidad contributiva y refleja las alteraciones patrimoniales que les afectan.

Respecto del segundo párrafo del referido artículo, la inequidad que se reclama, de ninguna forma se subsana, con su contenido, en razón del siguiente argumento.

Dicho apartado, establece que, de proceder la disminución de las pérdidas obtenidas en la enajenación de acciones, tal disminución, en ningún caso podrá exceder del importe de las ganancias obtenidas en el mismo ejercicio, o dentro de los 5 ejercicios siguientes.

Así, se admite que existen supuestos en los cuales los contribuyentes podrán disminuir las pérdidas que se generen con motivo de la venta de acciones, sin embargo, se establece un importe máximo de disminución.

Como señalábamos en el agravio anterior, esta limitante puede producir dos efectos: i) que al no obtener ganancias por la enajenación de acciones el contribuyente nunca pueda deducir las pérdidas que se le generen por el mismo concepto y ii) que obtenga ganancias en importe inferior a las pérdidas generadas, con lo que sólo podrá disminuir una parte de dicha pérdida.

En estos casos, el dispositivo que se somete a análisis transgrede la garantía de equidad tributaria, pues además de otorgar el trato desigual que ha quedado explicado en el punto que antecede, otorga dicho trato inequitativo incluso entre

contribuyentes que están en aptitud de deducir las pérdidas incurridas con motivo de la enajenación de acciones.

Lo anterior, en virtud de que no obstante que dos contribuyentes pueden deducir pérdidas obtenidas por la enajenación de acciones, no podrán deducir el mismo monto, pues ello dependerá de la ganancia que obtenga, de igual forma, en la enajenación de acciones, lo cual se traduce en un trato inequitativo.

La violación a la garantía de equidad tributaria se aprecia claramente con el siguiente ejemplo, pues el dispositivo cuya constitucionalidad se somete a estudio, produce, para una misma alteración patrimonial diversos efectos.

Supongamos tres contribuyentes que, en el mismo ejercicio fiscal, obtienen ingresos de 100 y todos ellos sufren una pérdida en la enajenación de acciones de 30.

Los ingresos referidos se integran de la siguiente manera:

- Contribuyente 1: De los ingresos de 100, 30 los obtuvo de la enajenación de acciones de su propiedad.

- Contribuyente 2: De los ingresos de 100, 15 los obtuvo de la enajenación de acciones de su propiedad.
- Contribuyente 3: sus ingresos provienen de operaciones distintas de la enajenación de acciones.

Todos estos contribuyentes sufren las mismas alteraciones patrimoniales, pues cada uno obtuvo ingresos de 100 y generó pérdidas de 30, con lo que deberían recibir el mismo tratamiento fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, pues como ya hemos referido, este gravamen tiene por objeto gravar la utilidad fiscal (ingresos – gastos/ pérdidas/ erogaciones), sin embargo, conforme a lo establecido en el artículo 32, fracción XVII, segundo párrafo, cada uno tributará sobre una base distinta.

Contribuyente 1 Contribuyente 2 Contribuyente 3

Ingresos por enajenación de acciones	30	15	0
Otros ingresos	70	85	100
TOTAL INGRESOS	100	100	100

Pérdida por enajenación de acciones	(30)	(30)	(30)
Base impuesto sobre la renta	70	85	100

Del ejemplo anterior se desprende lo siguiente:

El contribuyente 1 tiene una base para el cálculo impuesto sobre la renta de 70, en virtud de que generó pérdidas de 30 y, a su vez, en el mismo ejercicio obtuvo ingresos de 30 también por enajenación de acciones, con lo que pudo disminuir el importe total de la pérdida que generó.

El contribuyente 2 tiene una base para el cálculo del impuesto sobre la renta de 85, en virtud de que generó ingresos por enajenación de acciones en importe de 15, por lo que la pérdida de 30 que generó, sólo puede disminuirse hasta el importe de 15, por lo que tributará sobre la base de 85.

Finalmente, el contribuyente 3 tiene una base para el cálculo del impuesto sobre la renta de 100, en virtud de que no obtuvo ganancias por la enajenación de acciones, con lo que la pérdida de 30 que generó no podrá disminuirla.

Como se aprecia, del ejemplo anterior, existe inequidad en el trato que reciben 3 contribuyentes que tienen las mismas alteraciones patrimoniales, por lo que debería reconocérseles la misma capacidad contributiva; sin embargo, el precepto que se impugna, les otorga tratamientos diversos, sin existir una razón objetiva que lo justifique.

Para generar un panorama más claro, atento a lo establecido en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1967, en la que por primera vez se introdujo este precepto.

En tal exposición se señaló que la reforma en comento, tenía por objeto evitar la simulación en este tipo de operaciones con el objeto de disminuir el impuesto sobre la renta a cargo de los contribuyentes.

Así, en la iniciativa de reformas a diversas disposiciones fiscales presentada en 1967 por el Presidente de la República, se señaló como sustento para incluir dicho precepto lo siguiente:

“En el mismo artículo 27 (hoy artículo 32) se propone adicionar la fracción XII (hoy XVII) para

impedir la simulación de pérdidas en venta de acciones a efecto de disminuir la utilidad y se permite que sea deducible la pérdida sólo cuando la adquisición y enajenación se realice en bolsa o bien en los casos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.” (Paréntesis añadidos)

Posteriormente, el dictamen que emitió la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión señaló:

“En relación con el artículo 27, su propone sea modificado en una de sus fracciones y adicionando otra. Subyace la misma idea de evitar que las empresas de mayor capacidad disminuyan el monto de sus obligaciones legítimas, como ocurriría en el caso de que las contribuciones que las leyes ponen a cargo de unos sujetos, sean soportadas contractualmente por otros, quienes al poder deducirlas para fines el impuesto sobre la renta, reducirían la percepción del fisco.

El mismo propósito tiene la adición que se propone a la fracción XII del artículo citado;

pues mientras las personas físicas no causen impuesto sobre las ganancias que obtengan en la venta de acciones, las pérdidas que resientan las empresas por la misma venta no deben admitirse como deducibles, para evitar pérdidas fáciles de simular al amparo de la exención del impuesto a la ganancia derivada de la venta (...)"

De acuerdo con la transcripción anterior, este precepto tenía como fin principal evitar la simulación de pérdidas en la enajenación de acciones, situación que se fomentaba en virtud de que las personas físicas, no causaban el impuesto sobre la renta respecto de la ganancia obtenida en la enajenación.

Así, con el fin de evitar estas prácticas de elusión fiscal, se restringió a todos los contribuyentes la posibilidad de deducir tales pérdidas, con independencia de que, en algunos casos, tales pérdidas fueran legítimas.

Lo anterior, llevó al absurdo de impedir que las personas morales dedujeran las pérdidas sufridas en la enajenación de acciones sólo porque las personas físicas gozaron, en algún momento, de la exención en la utilidad que obtenían en esas transacciones.

Bajo la argumentación del Ejecutivo en la iniciativa de 1967, lo lógico hubiera sido que, al momento de derogarse la exención de que gozaban las personas físicas, se derogara también la restricción en comento; sin embargo, sin que exista justificación para ello, dicha restricción se ha mantenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ahora bien, con independencia de lo anterior, la introducción de la limitante que se controvierte no puede tener sustento en los razonamientos vertidos por el Ejecutivo en la iniciativa, es decir, evitar prácticas de elusión fiscal, ya que para ello, las autoridades fiscales cuentan con facultades de comprobación que le permitan detectar este tipo de prácticas.

Por tanto, es claro que las razones por las cuales se introdujeron en la ley estos preceptos, no puede justificar el trato desigual y desproporcional al que se someten a contribuyentes como los contribuyentes.

En este sentido se han pronunciado Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar, en su obra Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta que señalan:

“Como puede observarse de lo anterior, la Cámara de Diputados no sólo apoyó la idea en que se inspiró el Poder Ejecutivo al proponer la reforma, sino que incluso abundó en su justificación, al sostener que la simulación de pérdidas fiscales en la enajenación de acciones se propiciaba por el hecho de que las personas físicas no causaban el impuesto sobre la renta sobre las ganancias que obtuvieran en la venta de acciones.

Consideramos que la Cámara de Diputados confundió el hecho de que por alguna razón de índole económica, el propio Poder Legislativo haya concedido una exención a la ganancia que las personas físicas obtuvieran en la enajenación de acciones, con la circunstancia de que en muchas ocasiones se incurría (y se continúa incurriendo) en auténticas pérdidas derivadas de la enajenación de acciones, en las que ninguna de las partes que intervienen en la operación se conducen (o condujeron en el pasado) con el ánimo de llevar a cabo una simulación de actos jurídicos, y en consecuencia de incurrir en el ilícito penal tipificado como evasión fiscal.

(...)

En nuestra opinión, resulta inconstitucional la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la disposición que se contiene en la fracción XVIII del artículo 25, (hoy artículo 32, fracción XVII) ya que al no permitirse la deducción de la pérdida en la enajenación de acciones, se origina un trato desigual para quienes se encuentran en igualdad de circunstancias. En efecto, no cubren el mismo impuesto sobre la renta (situación de desigualdad) dos personas que se encuentran en la misma posición de haber modificado su patrimonio en diez millones de pesos (situación de igualdad), ya que mientras una —que no enajenó acciones— sí estuvo en posibilidad de deducir todos los costos, gastos y pérdidas en enajenación de acciones, en virtud de la disposición legal mencionada; esto ocasiona que la segunda persona genere una utilidad superior en comparación con la que obtiene la primera, para efectos del pago del impuesto sobre la renta.

Lo anterior, provoca una violación al principio de proporcionalidad y equidad, ya que no se da un trato igual a dos personas que se encuentran en igualdad de condiciones, y por lo tanto se está en presencia de una disposición que viola el principio contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional, el cual, como reiteradamente ha señalado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contiene auténticamente una garantía individual.²¹

Así las cosas, es claro que no pueden quebrantarse las garantías constitucionales de equidad y proporcionalidad, tomando como base efectos económicos, que no constituyen elementos objetivos de distinción entre los particulares y ninguna relación guardan con su capacidad contributiva.

Así las cosas, la inconstitucionalidad de que adolece el precepto que se impugna ya ha sido reconocida por los tribunales, quienes han determinado que resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria, por otorgar un trato distinto a contribuyentes que sufren las mismas afectaciones

²¹ Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique. Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Editorial Themis, México. 1986, pag. 57, 57y 58

patrimoniales, lo que, en consecuencia, produce una tributación sobre una base ficticia que no revela su verdadera capacidad contributiva.

3.3.- Violación a la garantía de legalidad contenida en el artículo 31, fracción iv de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El acto reclamado transgrede la garantía de legalidad contenida en el artículo 31, fracción IV constitucionales lo que provoca un estado de inseguridad jurídica en los contribuyentes, toda vez que el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece una delegación de facultades legislativas a favor del Servicio de Administración Tributaria.

Dicho precepto, en la parte conducente señala:

“Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

(...)

XVII. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor

cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley, salvo que su adquisición y enajenación se efectúe dando cumplimiento a los requisitos establecidos por el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general. (...)”

Lo anterior vulnera la garantía de legalidad mencionada, ya que el Servicio de Administración Tributaria no se encuentra investida por mandato constitucional de facultades legislativas que le permitan emitir reglas de carácter general que determinen la situación jurídica de los particulares, bien sea estableciendo derechos, obligaciones, o restricciones a esos derechos y sanciones para el caso en que se omita el cumplimiento de las obligaciones.

El legislador ordinario no puede delegar facultades reglamentarias y legislativas a una autoridad administrativa, pues los preceptos constitucionales que regulan su actividad no lo autorizan a ello.

Lo anterior constituye una delegación de facultades legislativas por parte del Legislativo a favor del Servicio de Administración Tributaria pues esta última, cuenta las facultades para

Falta página

N° 97

En este sentido, se ha establecido lo siguiente:

"(...)

La seguridad jurídica puede entenderse desde dos puntos de vista, uno objetivo y otro subjetivo. Desde el punto de vista subjetivo, la seguridad equivale a la certeza moral que tiene el individuo de que sus bienes le serán respetados; pero esta convicción no se produce si de hecho no existen en la vida social las condiciones requeridas para tal efecto: la organización judicial, el cuerpo de policía, leyes apropiadas, etc. Desde el punto de vista objetivo, la seguridad equivale a la existencia de un orden social justo y eficaz cuyo cumplimiento está asegurado por la coacción pública.

(...)²²

Así las cosas, al no estar contenidos en una ley los criterios o elementos que servirán de base a las autoridades

²² Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo VI, Q-Z, Voz: seguridad jurídica, Editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM pag. 382.

correspondientes para determinar la procedencia de la deducción de las pérdidas los particulares quedan sujetos a la voluntad de la autoridad administrativa y al criterio cambiante de ésta, quien libremente decidirá cuando procede o no dicha deducción y podrá incorporar cuantos supuestos crea convenientes, sin limitación legal alguna.

Consecuentemente, se deja en estado de inseguridad jurídica a los gobernados, quienes quedan sometidas al arbitrio y voluntad de la autoridad mencionada quien caprichosamente podrá decidir cuándo una situación u otra constituyen un caso de deducción de pérdidas, ya que con dichas reglas, los particulares no tienen la certeza de que su situación jurídica no será modificada más que por los procedimientos regulares, establecidos previamente conforme a nuestra Constitución Federal.

En efecto, al analizar el contenido que implica ley, se evidencia la delegación de facultades legislativas, pues aquella constituye un conjunto de normas jurídicas de carácter general, abstracto e impersonal, que establecen reglas de conducta.

Estas reglas necesariamente deberán contener los aspectos esenciales, fundamentales que se aplicarán al caso concreto, con la finalidad de que el destinatario de las mismas conozca

perfectamente el alcance de sus obligaciones y derechos, es decir, tenga seguridad de las consecuencias jurídicas de sus actos, lo contrario produce un estado de inseguridad jurídica absoluto.

En materia fiscal, tales elementos se encuentran referidos al sujeto, objeto, base gravable o forma de determinación de la misma, tasa o tarifa así como la época de pago del tributo.

En este sentido, encontramos los siguientes criterios:

"IMPUESTOS.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS. Al disponer el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por Ley, segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén

consignados de manera expresa en la Ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida. Es decir, el principio de legalidad significa que la Ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen, el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía en derecho penal, "nullum tributo, sine lege"²³

²³ Informe 1976 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Primera Parte. Pleno. pag. 481.

GARANTIA DE LEGALIDAD. QUE DEBE ENTENDERSE POR.

La Constitución Federal, entre las garantías que consagra en favor del gobernado, incluye la de legalidad, la que debe entenderse como la satisfacción que todo acto de autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica; esta garantía forma parte de la genérica de seguridad jurídica que tiene como finalidad que, al gobernado se proporcionen los elementos necesarios para que esté en aptitud de defender sus derechos, bien ante la propia autoridad administrativa a través de los recursos, bien ante la autoridad judicial por medio de las acciones que las leyes respectivas establezcan; así, para satisfacer el principio de seguridad jurídica la Constitución establece las garantías de audiencia, de fundamentación y motivación, las formalidades del acto autoritario, y las de legalidad.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 734/92. Tiendas de Conveniencia, S. A. 20 de agosto de 1992. Unanimidad de votos.

Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretaria: Elsa Fernández Martínez.²⁴

Conforme a lo anterior, es claro que uno de los elementos que deben contenerse en Ley, es la base gravable, con lo que si el Servicio de Administración Tributaria es el facultado para determinar los supuestos de deducción de pérdidas generadas en enajenación de acciones, es evidente que se otorga a una autoridad administrativa la facultad de determinar uno de los elementos esenciales del tributo: la base gravable.

Así, será el Servicio de Administración Tributaria el encargado de ejercer una facultad que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se encuentra única y exclusivamente conferida al Poder Legislativo.

Por tanto, la actuación del Servicio de Administración Tributaria vulnera la garantía de seguridad jurídica que tutela el artículo 31, fracción Iv constitucional, ya que el particular no tiene certeza de su situación jurídica, pues insistimos, la Ley del Impuesto sobre la Renta ni siquiera señala los lineamientos a los que deberá ceñirse el Servicio de Administración Tributaria para determinar los supuestos de deducción, lo cual afecta la

²⁴ Octava Época, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XI, Enero de 1993, pag. 263.

esfera jurídica del contribuyente, quien se encuentra sometido al criterio arbitrario de la autoridad administrativa.

Además, insistimos, conforme a la garantía de legalidad consagrada en el artículos 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, compete al legislador establecer a través de una ley los conceptos fundamentales que servirán de base a las autoridades para determinar la situación jurídica de los gobernados, a efecto de que estos no queden en un estado de incertidumbre jurídica por no conocer con certeza las hipótesis normativas correspondientes.

Esta interpretación, fue recogida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia que a continuación se transcribe:

“RENTA. EL ARTÍCULO 25, FRACCIÓN XVIII, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO, AL PREVER QUE PARA QUE SEAN DEDUCIBLES LAS PÉRDIDAS ORIGINADAS POR LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES Y OTROS TÍTULOS VALOR, SE REQUIERE QUE

ESA OPERACIÓN SE HAYA EFECTUADO CONFORME A LOS LINEAMIENTOS SEÑALADOS POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO MEDIANTE REGLAS DE CARÁCTER GENERAL, TRANSGREDE LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio de que el respeto a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que la carga impositiva esté prevista en una ley para evitar la arbitrariedad de las autoridades exactoras en la fijación del tributo, quienes sólo deberán aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad a cada caso concreto, por lo que es facultad exclusiva del legislador y no de otro órgano, precisar tales elementos. En ese sentido se concluye que al establecer el artículo 25, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que para que sean deducibles las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento

no sea interés en los términos del artículo 7o.-A del ordenamiento citado, se requiere que su adquisición y enajenación se haya efectuado conforme a los lineamientos previstos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general, transgrede la citada garantía constitucional de legalidad tributaria, en virtud de que delega en dicha secretaría la facultad de establecer los supuestos en los cuales opera la mencionada deducción de las pérdidas fiscales, elemento esencial de la base gravable del impuesto sobre la renta, el cual únicamente puede ser fijado por un acto formal y materialmente legislativo.

Amparo en revisión 422/98. Bancomer, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero. 4 de octubre de 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo; en su ausencia hizo suyo el asunto Juan N. Silva Meza. Secretario: Ismael Mancera Patiño.

Amparo en revisión 46/2001. Grupo Televisión, S.A. de C.V. 29 de mayo de 2002. Cinco votos.

Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Carlos Mena Adame.

Amparo en revisión 65/2002. Teléfonos de México, S.A. de C.V. 12 de junio de 2002. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

Amparo directo en revisión 620/2002. Casa de Bolsa Inverlat, S.A. de C.V., Grupo Financiero Inverlat. 4 de septiembre de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Armando Ortega Pineda.

Amparo directo en revisión 1350/2002. Laboratorios Columbia, S.A. de C.V. 16 de octubre de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Ana Carolina Cienfuegos Posada.

Tesis de jurisprudencia 79/2002. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de trece de noviembre de dos mil dos, por:

unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: presidente Juan N. Silva Meza, Juventino V. Castro y Castro, Humberto Román Palacios, José de Jesús Gudiño Pelayo y Olga Sánchez Cordero de García Villegas.²⁵

Esta jurisprudencia resulta aplicable al caso concreto, pues aunque la misma hace referencia al artículo 25, fracción XVIII de la derogada Ley del Impuesto sobre la Renta, el contenido de dicho numeral es el mismo que contiene ahora el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, con lo que por analogía, debe aplicarse en el presente caso.

En esta línea de pensamiento, nuestra Ley Fundamental no establece la posibilidad de delegar las facultades legislativas, pues sólo confirió dicha facultad al Poder Legislativo.

Las excepciones que nuestra Carta Magna en materia de emisión de leyes se encuentran contenidas en el artículo 49, para el caso de suspensión de garantías individuales y en el artículo 131 que permite al Legislativo facultar al ejecutivo para aumentar, disminuir o suprimir cuotas de las tarifas de exportación e importación que haya expedido el propio

²⁵ Tesis: 1a./J. 79/2002, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVI, Diciembre de 2002, pag. 172.

Congreso así como otras facultades en materia de comercio exterior, que tengan por objeto regular a este, la economía del país, estabilidad productiva al país o cualquier otro propósito en beneficio del país.

Dichos supuestos, que son los únicos que contempla nuestra Constitución General, no son los que se materializan en el presente caso, lo que permite reforzar la conclusión de que no es constitucional la delegación que se realiza a través del impugnado artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En efecto, como la actuación de la autoridad debe sujetarse al contenido de la ley, es en ésta en donde deben establecerse los elementos que sirvan de sustento a su actuación, pues únicamente de esta manera los gobernados tienen certeza sobre su situación jurídica.

En el caso que nos ocupa, la regulación que realiza el Servicio de Administración Tributaria produce incertidumbre jurídica en la quejosa, ya que desconocen los supuestos en que procederá la deducción de pérdidas obtenidas en la enajenación de acciones y no tienen certeza de que los supuestos que en su caso, consigna la norma sean los únicos, pues el Servicio de Administración Tributaria puede libremente

•
adicionar o eliminar supuestos, sin restricción alguna, pues como hemos señalado no existe un concepto legal que regule su actuación.

CAPITULO IV. DE LA SENTENCIA EMITIDA EN EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO.

Una vez que han quedado debidamente expuestos los conceptos por los cuales se solicitará la inconstitucionalidad del artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, procederemos a explicar el concepto de sentencia y cuales son los tipos de sentencias que se pueden emitir en un juicio de amparo indirecto.

4.1.- Concepto de sentencia.

De acuerdo a Carlos Arellano García, por sentencia entendemos a aquel “acto jurisdiccional por el que se resuelve la controversia planteada, al finalizar el juicio, declarando, condenando o absolviendo.

Aplicando el concepto genérico que antecede al juicio de amparo, obtenemos el siguiente concepto de sentencia definitiva de amparo:

La sentencia definitiva de amparo, es el acto jurisdiccional del Juez de Distrito, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o de los Tribunales de Circuito por el que, una vez terminada la tramitación de la controversia planteada sobre la violación de

garantías individuales o sobre la invasión competencial entre Federación y Estados, se resuelve si se concede, niega o sobresee el amparo solicitado por el quejoso contra el acto reclamado de la autoridad responsable.

Son elementos del concepto anterior:

- a) La sentencia definitiva de amparo es un acto jurisdiccional en atención a que aplica la norma jurídica general al caso concreto controvertido. Es un acto jurisdiccional desde el punto de vista material pues, se produce la adecuación de la norma jurídica abstracta a las pretensiones antagónicas de las partes. En el amparo el quejoso pretende la inconstitucionalidad del mismo.
- b) Los órganos jurisdiccionales que tienen a su cargo fallar en definitiva el juicio de amparo son los integrantes del Poder Judicial que hemos mencionado y que son, respectivamente: Suprema Corte, Tribunales Colegiados o Juez de Distrito.
- c) La sentencia definitiva se ubica al final del proceso, cuando ha terminado la secuela de actos integrantes del proceso y cuando sólo faltaba como acto final el pronunciamiento del órgano jurisdiccional.
- d) En el amparo la controversia planteada ha consistido en la violación de garantías o en la violación de derechos al

quejoso, derivados de la división de competencias entre la Federación y Estados; esta violación es presunta pues la imputa el quejoso a la autoridad responsable, ésta la niega y el órgano jurisdiccional deberá dar su parecer.

- e) El órgano jurisdiccional resuelve la controversia. Posee la representación de la soberanía estatal y con el imperio determina el sentido de la resolución para conceder la razón a alguna de las partes.
- f) El sentido del fallo será para conceder, negar o sobreseer el amparo.²⁶

4.2.- Diferentes tipos de sentencia de acuerdo a su contenido.

Tenemos que considerar que de acuerdo al contenido de las sentencias de amparo, puesto que en un juicio de esta naturaleza, del contenido de las sentencias podríamos concluir que existen sentencias que tienen tres efectos: se decreta el sobreseimiento, se niega la protección y amparo de la Justicia Federal, o bien aquella sentencia que nos interesa, en la que se otorga el amparo y protección de la Justicia Federal; por lo que a continuación procederemos a enunciar y a explicar los

²⁶ Carlos Arellano García. El Juicio de Amparo. Editorial Porrúa, pag. 786.

diferentes tipos de sentencias de acuerdo a los efectos de estas.

4.2.1.- La sentencia de sobreseimiento.

Es el acto jurisdiccional culminatorio del juicio y de la improcedencia de la acción respectiva por falta del acto reclamado. En dicha sentencia no se emite una resolución acerca de la constitucionalidad o inconstitucionalidad del acto reclamado, pues finaliza el juicio a través de la estimación jurídica emitida por el juzgador referente a las causas antes mencionadas.

“La existencia o no existencia de las causales de improcedencia generalmente importa una cuestión contenciosa que surge dentro del juicio de amparo, distinta de la controversia fundamental o de fondo. En efecto, el quejoso siempre plantea, en su demanda de garantías, la inconstitucionalidad de los actos de autoridad que impugna. A esta pretensión se oponen las autoridades responsables y el tercero perjudicado, si lo hay; e independientemente de que estos sujetos procesales argumenten que los actos reclamados no son contrarios a la Constitución, pueden aducir alguna o algunas causas de improcedencia del amparo, las que, a su vez, contradice el agraviado. De ahí que, por lo general, en

todo juicio constitucional se provoca la contienda sobre si dichas causas son o no operantes, problema éste que el juzgador debe resolver previamente al examen de la cuestión de fondo o fundamental, acerca de si los actos combatidos se oponen o no a la Ley Suprema. Por consiguiente, la decisión atinente a la existencia de las causales de improcedencia alegadas por las autoridades y el tercero perjudicado, configura un acto jurisdiccional en el que necesariamente se decreta el sobreseimiento del juicio de amparo, sin que según dijimos, el juzgador deba analizar si los actos reclamado son o no inconstitucionales. Ese acto jurisdiccional, por consiguiente, es una sentencia de sobreseimiento, ya que dirime una cuestión contenciosa sobre la procedencia de la acción de amparo.”²⁷

Ahora bien, los efectos jurídicos que se producen en una sentencia en la que se declara el sobreseimiento de un juicio de amparo son los siguientes:

a) Pone fin al juicio de amparo.

b) El juzgador se abstiene de emitir una o varias consideraciones acerca de la constitucionalidad o inconstitucionalidad del acto o actos reclamados por el quejoso.

²⁷ Ignacio Burgoa O. El Juicio de Amparo, Editorial Porrúa, pag. 524.

c) Deja el acto reclamado en las condiciones en las que se encontraba al momento de promoverse el juicio de amparo, sin que el quejoso pueda volver a interponer otro juicio de garantías acerca del mismo acto reclamado.

d) Si es que existió, cesa la suspensión del acto reclamado.

e) Dicha sentencia carece de ejecución, ya que ninguna obligación se impone a la autoridad responsable, y;

f) La autoridad o autoridades señaladas como responsables recuperan sus posibilidades de acción, es decir, de realización del acto reclamado.

4.2.2.- La sentencia que niega el amparo.

Por lo que corresponde a las sentencias en las que se niega el amparo al quejoso, se puede decir que ésta tiene como efecto, una vez que ha sido confirmada la constitucionalidad del acto reclamado, la consideración de validez de aquellos, así como la de su eficacia jurídica y constitucional.

De acuerdo con lo anterior, las sentencias en las que se niega el amparo, hay una declaración de constitucionalidad y por

ende, de validez del acto reclamado; también se deja el acto reclamado en las condiciones en las que se encontraba al momento de promoverse el juicio de amparo, y se le permite a la autoridad responsable el llevar a cabo el acto reclamado, sin restricciones.

De acuerdo a Genaro Góngora Pimentel, los elementos de las sentencias de esta especie son los siguientes:

“a) Es definitiva, en tanto que decide el fondo de la litis constitucional, aun cuando lo hace en sentido contrario a la pretensión del quejoso.

b) Es declarativa, en tanto se reduce a establecer que el acto reclamado no viola ninguna garantía constitucional del quejoso.

c) Deja intocado y subsistente el acto reclamado.

d) Carece de ejecución, y por tanto, la autoridad responsable tiene libres y expeditas sus facultades para proceder conforme a las mismas.”²⁸

4.2.3- La sentencia que concede el amparo.

²⁸ Genaro Góngora Pimentel, Introducción al Estudio del Juicio de Amparo, Editorial Porrúa, pag. 508.

Desprendido de lo que se establece en el artículo 80 de la Ley de Amparo, la sentencia que se emita en dicho procedimiento jurisdiccional “tendrá por objeto restituir al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación, cuando el acto reclamado sea de carácter positivo; y cuando sea de carácter negativo, el efecto del amparo será obligar a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir por su parte, lo que la misma garantía exija”.

Del precepto anteriormente citado, Ignacio Burgoa señala lo siguiente: “Como se ve, en este precepto se establecen, en relación con la finalidad de la misma de esta especie de sentencias recaídas en el juicio de amparo, dos hipótesis según las cuales varían los efectos jurídicos de aquellas.”²⁹

Las hipótesis a las que hace referencia el maestro Ignacio Burgoa son las siguientes:

i) Cuando el acto reclamado sea de carácter positivo, es decir, cuando estribe en una actuación de la autoridad responsable, la sentencia de amparo, por medio de la cual se concede al

²⁹ Ignacio Burgoa O. El Juicio de Amparo, Editorial Porrúa, p. 524.

quejoso la protección de la Justicia Federal, tiene por objeto restituir a éste el pleno goce de la garantía individual violentada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación. Ahora bien, ¿cómo opera dicha restitución? Para resolver esta cuestión hay que tener en cuenta dos hipótesis: a) cuando los actos reclamados no hayan originado aún la contravención, sino que ésta haya permanecido en potencia, por haber sido oportunamente suspendidos, la mencionada restitución consistirá en obligar a la autoridad responsable a respetar la garantía amenazada. (...) b) Cuando la contravención ya está consumada, el efecto de la sentencia que concede el amparo al quejoso estriba en obligar a la autoridad responsable en hacer efectiva en su favor la garantía violada, constriñendo aquélla a invalidar todos aquellos actos que hayan implicado la violación y los que sean su consecuencia, así como a realizar los que hagan efectiva la garantía infringida.

ii) Cuando el acto reclamado sea de carácter negativo, el objeto de la sentencia que concede el amparo consistirá, en obligar a la autoridad responsable a que cumpla con lo determinado por la garantía que se trate; Ello sucede, por ejemplo, en el supuesto de que una autoridad se niegue a dar a un individuo determinada autorización prevista por la ley,

cuando éste reúna todos y cada uno de los requisitos o condiciones exigidos legalmente para el efecto.

Previo el análisis más minucioso de los efectos de las sentencias, estos en términos generales, consisten en la invalidación del acto u actos reclamados y en la declaración de su ineficacia jurídica, a través de la nulificación o invalidación de los actos señalados como reclamados.

Genaro Góngora Pimentel nos explica, que las sentencias que conceden el amparo tienen los siguientes efectos:

“a) Es definitiva, en tanto que resuelve el fondo de la litis constitucional planteada, acogiendo en sentido positivo la pretensión del quejoso de que se establezca que el acto reclamado viola las garantías individuales.

b) Es de condena, en tanto que obliga a la autoridad responsable a restituir al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación, cuando el acto reclamado es de carácter positivo y, cuando el acto reclamado es de carácter negativo el efecto de la sentencia de amparo será obligar a la autoridad a que obre en el sentido de respetar la

garantía de que se trata y a cumplir por su parte, lo que la misma garantía exija.

c) Es también declarativa, en tanto establece que el acto reclamado ha resultado contrario a la Constitución violando garantías individuales.”³⁰

³⁰ Genaro Góngora Pimentel, Introducción al Estudio del Juicio de Amparo, Editorial Porrúa, pag. 508.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Dentro de la normatividad tributaria, la Ley del Impuesto sobre la Renta representa un ordenamiento de gran importancia, ya que en el se encuentran previstos los supuestos bajo los cuales los contribuyentes tenemos que hacer frente a las obligaciones de índole fiscal.

SEGUNDA.- De forma conjunta concluimos que en la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene artículos que generan una gran repercusión en el desarrollo de las empresas, tanto en sentido positivo, como en sentido negativo, situación que exponemos, ya que como ha quedado explicado, es una situación que atenta contra los derechos de los contribuyentes el que no se les permita la deducción de una pérdida derivada de la enajenación de acciones.

TERCERA.- Por lo tanto, en la ley del Impuesto sobre la Renta encontramos un ordenamiento complejo y en determinadas partes obsoleto, ya que no guarda una estricta relación impositiva con la amplia variedad de supuestos que podemos encontrar en el mundo del derecho fiscal.

CUARTA.- También concluimos que el amparo indirecto es la forma adecuada de combatir la inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 32, fracción XVII, ya que a través del amparo indirecto se pueden combatir de una forma eficiente y total las violaciones constitucionales que quedaron explicadas en el presente trabajo de investigación, y de las cuales, el juicio de garantías otorgaría la protección de la Justicia Federal en contra de ellas.

QUINTA.- En caso de la obtención del amparo y protección de la Justicia Federal, concluimos que los efectos de la sentencia serán los siguientes: Que desde el momento en que cause ejecutoria la sentencia dictada en el juicio de garantías y hasta que sea abrogada la Ley del Impuesto sobre la Renta o que quede derogada la fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el contribuyente quedará eximido de la obligación de integrar a la base del Impuesto sobre la Renta la pérdida generada por la enajenación de las acciones, así como aquellas que se puedan presentar en el futuro y; Aquella cantidad equivalente a la pérdida generada por la enajenación de acciones, la cual fue enterada a la autoridad fiscal, misma que es considerada el primer acto concreto de aplicación, deberá de ser restituida al quejoso, ya que lo que se buscaría con esto es restituir al quejoso en el pleno goce de sus garantías constitucionales.

SEXTA.- Como ha quedado demostrado, también llegamos a la conclusión de que existen suficientes motivos para que se derogue el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que éste no guarda relación con la realidad a la que se enfrenta hoy en día el derecho fiscal, así como a la rápida evolución de las distintas estrategias generadas por el contribuyente para el pago de las obligaciones en materia fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

- 1.- Arellano García Carlos. El Juicio de Amparo, Editorial Porrúa, pag. 786.
- 2.- Burgoa Orihuela Ignacio. El Juicio de Amparo, Editorial Porrúa 1990, pag. 632.
- 3.- Calvo Nicolau Enrique. Tratado del Impuesto sobre la Renta, Editorial Themis, 1991.
- 4.- Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique. Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Editorial Themis, México, 1986, pag. 57, 57y 58
- 5.- Diccionario Enciclopédico Espasa, op. cit., Tomo X, pag. 629.
- 6.- Enciclopedia de México, Grupo Editorial Mexicano, S.A. de C.V., pag. 402.
- 7.- Enciclopedia Jurídica Mexicana. Tomo VI, Q-Z, Voz: seguridad jurídica, Editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM pag. 382.
- 8.- El Juicio de Amparo. Problema que Plantea el Amparo Contra Leyes, Editorial Porrúa, S.A., 9164, pp. 180 y 181.
- 9.- Góngora Pimentel Genaro. Introducción al Estudio del Juicio de Amparo, Editorial Porrúa, pag. 508.
- 10.- Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Abeledo-Perrot, Tercera Edición, Buenos Aires, Argentina, 1999, pag. 299-301.

11.- Pallares, Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil, Editorial Porrúa, México, 1973, pag. 336.

12.- Rivera Pérez Campos, José, Revista de Investigación Fiscal publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, correspondiente al mes de marzo de 1970, pag. 78.

OTRAS FUENTES.

13.- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Pleno, Tesis: 173, pag. 173.

14.- Jurisprudencia número 95 del Apéndice 1917-1988. Primera Parte, pp.180 y 181.

15.- Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XI, Enero de 1993, pag. 263.

16.- Semanario Judicial de la Federación, IX Época, Tomo II, Pleno, Tesis P.CXII/95, diciembre 1995, pag. 208.

17.- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVI, Tesis: 1a./J. 79/2002, Novena Época, Diciembre de 2002, pag. 172.

18.- Suprema Corte de Justicia de la Nación Informe correspondiente a 1976. Primera Parte. Pleno. pag. 481.

19.- www.rae.es